

ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES NAS NORMAS DE AUDITORIA À LUZ DO NOVO RELATÓRIO DE AUDITORIA INDEPENDENTE

Giovani Roxo¹

Mariana Manfroi da Silva Bonotto²

RESUMO

A auditoria contábil busca oferecer aos usuários das demonstrações financeiras maior confiabilidade em relação aos resultados apresentados pelas empresas, ao final de cada exercício. O relatório do auditor independente é a forma como o auditor expressa a sua opinião acerca das evidências obtidas durante o trabalho de auditoria. A revisão das normas contábeis de auditoria trouxe mudanças significativas com a introdução do Novo Relatório de Auditoria no Brasil. Com isso, o objetivo deste estudo é analisar e apresentar as principais alterações no Relatório de Auditoria, observando as alterações nas normas contábeis vigentes no Brasil. Quanto aos procedimentos metodológicos, este estudo é classificado como qualitativo, descritivo e documental. Foram analisadas as Normas Brasileiras de Contabilidade revisadas e alteradas em junho de 2016, observando as modificações e seus impactos na essência e na forma do relatório de auditoria independente. Os resultados obtidos demonstram que houve uma substancial alteração na estrutura do relatório do auditor com o acréscimo dos Principais Assuntos de Auditoria e com a alteração no parágrafo de Continuidade Operacional. Também houve alterações na disposição do relatório, fazendo com que o parágrafo de Opinião seja o primeiro parágrafo a ser apresentado. Sendo assim, observou-se que com estas alterações há uma tendência de personalização do relatório de auditoria, tendo em vista a necessidade de abordagem de assuntos específicos para cada entidade, e uma maior aproximação entre a auditoria e a empresa auditada no sentido de aprofundar as discussões acerca da extensão e natureza do trabalho a ser realizado.

Palavras-chave: Auditoria Contábil. Normas Brasileiras de Contabilidade. Novo Relatório de Auditoria Independente.

ANALYSIS OF CHANGES IN STANDARDS OF AUDIT IN RELATION TO NEW REPORT OF INDEPENDENT AUDITORS

ABSTRACT

The accounting audit objective to provide users of financial statements better reliability in relation to the results presented. The auditor's report is how the auditor expresses an opinion on the evidence obtained during the audit work. The review of the financial auditing standards brought significant changes with the introduction of the New Auditor's Report in Brazil. Thus, the aim of this study is to analyze and present the main changes in the Audit Report, observing the changes in the accounting standards in Brazil. As for the methodological procedures, this

¹ Graduando do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (giovani.roxo@gmail.com).

² Orientadora. Mestra em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (mariana.bonotto@ufrgs.br).

study is classified as qualitative, descriptive and documentary. In analyzing the Brazilian Accounting Standards revised and amended in June 2016, noting the changes and their impact on the essence and form of the auditor's report. The results showed that there was a substantial change in the auditor's report structure with the addition of the Main Audit Affairs and the change in paragraph of Going Concern. There were also changes to the report layout, making the opinion paragraph is the first paragraph to be displayed. Thus, it was observed that with these changes there is a trend of individualization of the audit report, in view of the need to subject-specific approach to each entity, and a closer relationship between the audit and the audited entity to deepen discussions about the scope of work.

Keywords: Accounting audit. Brazilian Accounting Standards. New Auditor's Report.

1 INTRODUÇÃO

Casos recentes de escândalos e fraudes no mundo corporativo tem impulsionado a profissão contábil a atuar de forma preventiva e combativa à estas práticas. O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade é um exemplo desta evolução na profissão contábil. Segundo Freire et. al. (2012), este processo teve início com as alterações na lei 6.404/76, com a introdução das leis 11.638/07 e 11.941/09 e teve como principal mudança a harmonização da contabilidade, divididas em contabilidade de direito e de fato (*code law* e *common law*). A convergência às normas internacionais de contabilidade visa a regulamentação da profissão para aspectos mais relacionados à prática contábil baseada em costumes.

A auditoria contábil é uma área da contabilidade que busca oferecer maior segurança aos usuários em relação à realidade da empresa e a confiabilidade em relação às demonstrações financeiras da entidade. Santos e Grateron (2003) acreditam que o objetivo do auditor independente é formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis [...] e, conseqüentemente, expressar sua opinião por meio de relatório de auditoria descrevendo a base para referida opinião. De acordo com Muraro, Rota e Machado (2015) a partir de 2010 com a convergência das normas internacionais de contabilidade, foram editadas aproximadamente quarenta novas normas de contabilidade específicas para área de auditoria, incluindo as normas que regem o relatório de auditoria independente.

“A atuação dos auditores independentes tem sido entendida como elemento fundamental para o funcionamento dos mercados financeiro e de capitais, tendo que sua missão de atestar a fidedignidade das informações contábeis” (DANTAS et. al., 2011). A partir do relatório de auditoria, os stakeholders do mercado financeiro buscam asseguarção em relação as demonstrações financeiras analisadas, depositando assim, no trabalho de auditoria, a expectativa acerca da confiabilidade dos resultados apresentados pelas entidades.

De acordo com o Financial Reporting Council (FRC) (2015) a crise financeira de 2008, no Reino Unido, impulsionou as alterações nas normas contábeis em relação ao relatório de auditoria independente, tendo em vista que as normativas vigentes não forneciam confiabilidade suficiente para apoiar a tomada de decisão por parte dos stakeholders no mercado financeiro. Assim, em 2011, houve a alteração no relatório de auditoria independente objetivando trazer maior segurança aos usuários. Já em 2015, a International Federation of Accountants (IFAC) iniciou o processo de revisão das normas internacionais de contabilidade que regem o relatório de auditoria independente, visando a adoção do Novo Relatório de Auditoria (NRA).

No Brasil, estas alterações aconteceram em junho/2016 após a tradução das International Standards on Auditing (ISAs) e diversos debates com demais órgãos reguladores e audiências públicas, introduzindo, após a aprovação destas alterações das NBC TAs o Novo Relatório de Auditoria.

Sendo assim, este estudo busca responder à seguinte questão: Quais as principais alterações nas normas contábeis de auditoria em relação ao Novo Relatório de Auditoria Independente? Desta forma, o objetivo do estudo é analisar e apresentar as principais alterações no Relatório de Auditoria, observando as alterações nas normas contábeis de auditoria vigentes que introduziram o Novo Relatório de Auditoria no Brasil.

O estudo está organizado, além desta introdução destinada à contextualização do tema e introdução da questão problema que motiva o estudo, em uma base teórica envolvendo Processo de Convergências as Normas Internacionais de Contabilidade, Auditoria Independente e o Relatório do Auditor, Relevância da Informação Contábil, Relação da Auditoria com o Mercado de Capitais e o Novo Relatório de Auditoria Independente, e outros estudos relacionados ao tema. Em seguida, são relatados os procedimentos metodológicos utilizados e, na sequência, são descritos e analisados os dados obtidos. Por fim, são apresentadas as considerações finais acerca do estudo e sugeridas possíveis abordagens para estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentados os conceitos e a base teórica utilizada no presente estudo. As subseções estão divididas em o Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, Auditoria Independente e o Relatório de Auditoria das Demonstrações Financeiras, Relevância da Informação Contábil, Relação da Auditoria com o Mercado de

Capitais, Novo Relatório de Auditoria Independente, além da apresentação e síntese de outros trabalhos publicados relacionados ao tema.

2.1 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

No Brasil, Segundo Freire et. al. (2012) o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade começou a partir da sanção das leis 11.638/07 e 11.941/09, que modificaram, a lei 6.404/76. A nova legislação determinou que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) adotasse a normatização contábil em convergência com os padrões internacionais de contabilidade. Esta determinação fortaleceu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado em 2005, pois passou a ser o principal regulador das normas brasileiras de contabilidade. Atualmente, o direcionamento do CPC é para a convergência total com as normas produzidas pelo International Accounting Standards Boards (IASB).

Para viabilizar o atendimento a esse compromisso assumido, foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. Esse comitê, em seu início, contou com a participação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Banco Central do Brasil (BCB). (LONGO, 2015)

O processo de convergência, compreende a alteração das normas contábeis brasileiras, em consonância às normas contábeis emitidas pelo IASB. As normas internacionais de contabilidade são conhecidas como International Finance Report Standard (IFRS). O objetivo desta adoção é de buscar a padronização da essência da informação contábil a nível mundial. De acordo com Shimanoto e Dos Reis (2010), as normas emitidas pelo IASB apresentavam diferenças substanciais das normas brasileiras, pois possuíam como base para sua formulação o sistema jurídico consuetudinário, que prioriza a essência sobre a forma, ou seja, prevalece a premissa de que o conteúdo é mais relevante em relação à forma como ele se apresenta.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009) também afirmam que as mudanças mais relevantes em virtude do processo de convergência aos padrões contábeis internacionais são a primazia da essência sobre a forma. Esta característica pode ser identificada por situações nas quais as práticas contábeis se orientam por princípios e pela prática da divulgação da melhor relevância para informação contábil. Nesse aspecto, a transição não é fácil, pois é necessária a capacidade analítica e discricionária por parte dos profissionais da contabilidade.

De acordo com Macedo, Machado e Machado (2011), o processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais pode ser caracterizado, dentre outros

aspectos, como um processo de migração de um padrão de regulamentação contábil *code law* para o padrão *common law*, no qual prevalece a essência sobre a forma e onde as normas são baseadas em princípios culturais.

Os países classificados como *code law* possuem a normatização contábil baseada em dispositivos de leis e regulamentações emanadas de órgãos responsáveis, ou seja, “as leis determinam as normas contábeis propriamente ditas ou determinam quais órgãos governamentais têm o poder para determinação”. (MARTINS; MARTINS e MARTINS, 2007). Entretanto, nos países de direito consuetudinário, ou *common law*, a origem da regulamentação está ligada aos costumes e as tradições. Assim, o estado tem pouca, ou nenhuma, influência no que tange à regulamentação das práticas contábeis, que se consolidam através das práticas dos próprios contadores.

Ainda, de acordo com Martins, Martins e Martins (2007), nestes países, por não existir a figura de um órgão regulador estatal, as associações profissionais são responsáveis pelo estabelecimento das normas contábeis, que são fortalecidas pelas práticas contábeis, ou então conhecidos como Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP). Em países *common law*, o principal foco dos normatizadores contábeis é o investidor minoritário de ações, objetivando a proteção deste agente tendo em vista sua fragilidade frente ao mercado de capitais e que não possui acesso às informações adicionais das empresas a ponto de conhecer estritamente a saúde financeira destas.

2.2 AUDITORIA INDEPENDENTE E O RELATÓRIO DE AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

A normatização da atuação do trabalho de Auditoria Independente no Brasil se deu a partir da instauração da Lei nº 6.385 em dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a CVM. (BRASIL, 1976)

No capítulo VII da Lei, na seção “Dos Auditores Independentes, Consultores e Analistas de Valores Mobiliários”, o artigo 26 determina que somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na CVM, poderão auditar as demonstrações financeiras das empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

Embora a normatização da CVM só tenha ocorrido em 1976, Ricardino e Carvalho (2004) citam que a chegada das empresas de Auditoria Independente, no Brasil, ocorreu em meados de 1910, com a chegada da Price Waterhouse & Peat Marwick e da Deloitte Touche

Tohmatsu. Mais tarde, em 1957, a chegada da Arthur Andersen e da Arthur & Young, em 1959, atualmente conhecida como Ernst & Young, delimitam a chegada das empresas conhecidas como Big Four ao Brasil.

Atualmente, o trabalho da Auditoria Independente é regido e normatizado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), emitidas pelo CFC. “Essas normas cobrem aspectos profissionais (NBC P*) e técnicos (NBC T*). A identificação da área a quem a norma se refere é feita pela adição de letra que identifique a área. No caso da Auditoria Independente, a sigla se completa com a adição da letra A”. (LONGO, 2015)

A International Federation of Accountants (IFAC) é responsável pela emissão das Internacionais Standards on Auditing (ISAs), que são as normas internacionais de contabilidade referente à Auditoria. No Brasil, as NBC TAs referem-se às ISAs no que diz sentido à tradução das normas visando o processo de convergência.

Segundo a definição de Hoog e Carlin (2007), a auditoria contábil, tem por objetivo assegurar que as informações contábeis divulgadas representam adequadamente a posição da empresa no período analisado, em conformidade com os pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações vigentes.

O relatório do auditor independente tem como objetivo dar mais credibilidade e confiança aos usuários das demonstrações contábeis, fornecendo uma opinião dos resultados obtidos com as evidências de auditoria.

A opinião do auditor é expressa através de um relatório após as conclusões obtidas nas evidências de auditoria analisadas durante o trabalho. O principal objetivo do relatório de auditoria das demonstrações financeiras é de aumentar o grau de confiança por parte dos usuários das demonstrações contábeis através da emissão de uma opinião embasada em evidências obtidas no processo de auditoria. Segundo Almeida (2012) o relatório de auditoria padrão deve conter basicamente informações como: a identificação da entidade, das demonstrações auditadas e o período auditado; responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras; responsabilidade dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis; e opinião dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras.

É importante destacar que a responsabilidade primária sobre a adequação das demonstrações contábeis é dos administradores. O relatório dos auditores independentes é o documento público que confere credibilidade as demonstrações, o que resulta no surgimento de responsabilidades para o auditor. A inadequada emissão da opinião constante no relatório do auditor pode conduzir o profissional a sofrer as sanções previstas, quanto à responsabilidade técnico-profissional, civil e criminal, aliado a multas severas. (MURARO; ROTA e MACHADO, 2015)

Com isso, para que o relatório de auditoria possa oferecer aos usuários maior segurança em relação às demonstrações contábeis, destaca-se a importância da relevância da informação contábil.

2.3 RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A divulgação das informações contábeis tem como principal objetivo a redução da assimetria informacional existente entre os agentes de uma relação, conforme citado por Lopes e Martins (2005). “A assimetria informacional é a descrição de um fenômeno segundo o qual alguns agentes econômicos têm mais informações do que outros.” (BELO e BRASIL, 2006).

De acordo com a NBC TG - Estrutura Conceitual (2008), ao conceituar a estrutura para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, define que a informação contábil possui quatro características qualitativas. Dentre elas, a Relevância é a característica qualitativa que se refere à influência de uma informação contábil impactar no resultado final no processo da tomada de decisões.

As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores. A Relevância depende da natureza e também da materialidade (tamanho) do item em discussão. (CPC, 2008)

A importância da divulgação da informação contábil se dá a partir do reconhecimento da utilidade destas informações para auxílio à tomada de decisões. Para Stroehrer e Freitas (2008) o sistema de informações contábeis, desde que projetado para atender à necessidade de informações gerenciais de seus usuários, pode conferir a qualquer empresa, independentemente do porte, maior segurança no processo de tomada de decisões.

No mercado de capitais, a relevância da informação contábil impacta diretamente no que diz respeito à eficácia deste mercado, uma vez que este é baseado nos relatórios financeiros das empresas. “Um mercado é eficiente quando as informações não são assimétricas, ou seja, quando os investidores têm informações suficientes para tomar suas decisões, o que resulta em uma correta precificação dos ativos.” (BELO e BRASIL, 2006)

Needles Jr., Ramamoorti e Shelton (2002, apud SILVA et. al., 2012) afirmam que a asseguaração das demonstrações contábeis apresentadas aos usuários das informações passa a ser a principal função da auditoria independente, visto que a sociedade de um modo geral busca na auditoria uma forma de confiabilidade quanto à veracidade das informações contábeis apresentadas pelas entidades.

2.4 RELAÇÃO DA AUDITORIA COM O MERCADO DE CAPITAIS

Para Gitman (2004) o mercado de capitais permite a realização de transações entre fornecedores e demandantes de fundos de longo prazo, incluindo emissões de títulos de empresas e órgãos governamentais. Segundo o autor, a espinha dorsal desse mercado é formada pelas várias bolsas de valores que oferecem um local para a realização de negócios com obrigações e ações.

Segundo Andrezo e Lima (2007), o mercado financeiro é composto por instituições e instrumentos que oferecem alternativas de aplicação de recurso para os usuários. A BM&FBovespa é a bolsa de valores brasileira responsável pela articulação e intermediação das negociações de ações. Uma das principais responsabilidades da Bolsa de Valores é assegurar a transparência e a confiabilidade das informações das empresas que estão sendo divulgadas para que não haja distorção no preço das ações, obedecendo à normas e regulamentos instituídos pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários).

A CVM foi instituída pela Lei 6.385/76 com o objetivo de fiscalizar, normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil (BRASIL, 1976) e, uma das principais responsabilidades é a de assegurar aos titulares de valores mobiliários e os investidores o acesso às informações expostas no mercado, através das demonstrações contábeis das empresas. “Por lei, as ofertas públicas de dívidas e ações devem ser registradas na CVM. O registro que a empresa divulgue uma grande quantidade de informações antes da venda de qualquer título mobiliário”. (ROSS; WESTERFIELD e JORDAN, 2013)

Para Dantas et. al. (2011) a atuação dos auditores independentes tem sido um elemento fundamental para o fomento do desenvolvimento dos mercados financeiros e de capitais, em observância que este trabalho assegura a fidedignidade e credibilidade das informações contábeis, contribuindo para a projeção de um ambiente de negócios mais confiável. Este fortalecimento do trabalho de auditoria, em relação ao mercado de capitais, se deu pela necessidade de que os usuários possuam confiança nas transações emanadas deste mercado. “É necessário que se disponha de algum artifício de modo que se ateste a fidelidade das demonstrações contábeis e até agregando valor a essas informações, e para tanto é válido enfatizar que o auditor pode ser considerado símbolo de credibilidade. ” (SANTOS e GRATERON, 2003).

Múrcia (2007) ressalta que o principal objetivo do trabalho do auditor é buscar proteger o investidor, assegurando a relevância da informação contábil no que diz respeito ao aspecto da confiabilidade da informação, reduzindo a assimetria informacional existente na sua relação

com o controlador. Ao atestar a credibilidade das demonstrações contábeis elaboradas pela empresa, o trabalho do auditor evidencia a sua importância no mercado de capitais pois permite, tanto para os usuários conhecedores dos aspectos técnicos como para os menos advertidos, tomar decisões com maior confiança do que teriam sobre demonstrações não auditadas.

2.5 NOVO RELATÓRIO DE AUDITORIA INDEPENDENTE

De acordo com o Financial Reporting Council (FRC) (2015) a crise financeira de 2008, no Reino Unido, gerou incertezas por parte dos stakeholders sobre o funcionamento do mercado financeiro, por parte da administração das empresas, e sobre a eficácia da auditoria no apoio aos usuários. Em particular, as preocupações foram levantadas sobre a avaliação se o relatório do auditor independente ainda fornecia informações transparentes e de forma adequada sobre a empresa e as suas demonstrações financeiras. A resposta do FRC foi buscar melhorar a gestão das empresas através de mudanças no Código de Governo das Sociedades do Reino Unido e nas Normas de Auditoria. A alteração nas Normas de Auditoria no Reino Unido originou a introdução de novos requisitos para os relatórios de auditoria com efeito para os exercícios com início em 01 de outubro de 2012 ou após.

Recentemente, em 2015 a IFAC iniciou o processo de revisão das normas internacionais de auditoria, o que ocasionou na alteração das normas contábeis que se referem ao relatório do auditor independente com o objetivo de aprimorar a informação disponibilizada buscando, essencialmente:

- o reforço na comunicação entre os auditores e investidores em conjunto com os responsáveis pela governança corporativa;
- o aumento da confiança dos usuários nos relatórios de auditoria e demonstrações financeiras; o aumento da transparência, da qualidade da auditoria e melhora no valor da informação;
- maior atenção pelos responsáveis pelas demonstrações financeiras e pela sua preparação;
- aumento no foco do auditor sobre novas matérias a serem auditadas que resultará no aumento do ceticismo profissional e melhoria nos relatórios financeiros de interesse público.

Estas alterações nas normas passam a ser exigidas nos relatórios sob as demonstrações financeiras finalizadas em dezembro de 2016 ou período posterior.

No Brasil, o relatório do auditor independente é regido pela série 700 das NBC TA e está em consonância com as normas internacionais de contabilidade emitidas pela IFAC. Este

processo de convergência ao novo relatório de auditoria, iniciou pela tradução das ISAs feita pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). Após a tradução, as minutas passaram por audiência pública, realizada no site do CFC. O processo de avaliação das sugestões recebidas na audiência foi realizado pela Câmara Técnica do Conselho e, em reunião plenária realizada no dia 17 de junho de 2016, os conselheiros aprovaram a revisão das seis NBCs que introduziriam o Novo Relatório de Auditoria Independente, no Brasil.

O NRA é originado a partir da revisão das normas: NBC TA 260 (R2) – Comunicação com os Responsáveis pela Governança; NBC TA 570 – Continuidade Operacional; NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis; NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente; NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente; e NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.

Sua obrigatoriedade está refletida nos relatórios de auditoria das demonstrações contábeis para períodos que se encerram em 31 de dezembro de 2016, ou em períodos posteriores.

2.6 ESTUDOS RELACIONADOS

Junior et. al. (2015) desenvolveram um estudo com o objetivo de identificar os principais motivos relacionados aos pronunciamentos contábeis que resultaram em modificação de opinião, parágrafos de ênfases nos relatórios de auditoria independente das empresas registradas na BM&FBovespa. O estudo realizado foi do tipo pesquisa descritiva com abordagem qualitativa e foram analisados 344 relatórios de auditoria referentes ao ano de 2012. A pesquisa pôde evidenciar que os pronunciamentos contábeis mais mencionados nos parágrafos de base para opinião modificada foram o CPC 26, 32 e 14, sobre questões de continuidade, tributos a recuperar e operações com instrumentos financeiros.

Souza (2012) buscou analisar o conteúdo dos relatórios de auditoria independente sobre as demonstrações financeiras padronizadas, nas empresas listadas na BM&Fbovespa no segmento de Governança Corporativa do Novo Mercado, com o objetivo de verificar as principais semelhanças e diferenças existentes nos relatórios de auditoria. Dos 127 relatórios analisados, foi possível a seguinte conclusão: a) apenas dois relatórios emitidos com ressalva; b) predominância das quatro maiores empresas de auditoria; c) elaboração das demonstrações

financeiras padronizadas em consonância com as normas internacionais e d) inclusão de parágrafo de ênfase e parágrafo de outros assuntos na grande maioria dos relatórios.

Arruda et. al. (2012) realizaram uma pesquisa com o intuito de identificar a existência de variações dos retornos das ações conforme o tipo de relatório emitido pela auditoria independente. O procedimento metodológico adotado foi do tipo análise de conteúdo, por meio de uma pesquisa descritiva, bibliográfica e empírica. A população de amostragem compreendeu 372 relatórios de auditoria independente de empresas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) referente ao exercício de 2010. Os resultados desta pesquisa apontaram que o tipo de parecer, com ou sem ressalva, não afeta significativamente a precificação das ações no mercado de capitais brasileiro.

Viana e Negra (2014) buscaram verificar em seu estudo se as mudanças apontadas pelo auditor no relatório de auditoria independente oriundas da adoção às normas internacionais de contabilidade, e que antes da Lei 11.638/07 eram praticadas. A pesquisa foi elaborada, quanto à abordagem, de forma qualitativa, uma vez que se buscou interpretar os relatórios. A pesquisa apresenta a análise dos relatórios de auditoria dos anos 2007 à 2013 das empresas do segmento de calçado listadas na BOVESPA, em busca de reflexos em adoção das normas internacionais. Os resultados demonstram que as empresas estão adequando-se ao padrão internacional de contabilidade, e que a adaptação foi gradativa nos anos iniciais.

Com base nos estudos anteriores, constata-se que os relatórios de auditoria foram elaborados em conformidade com as regulamentações vigentes, atendendo as alterações e as adequações às normas internacionais de contabilidade.

A seção a seguir apresenta os procedimentos metodológicos utilizados no presente estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo é classificado quanto aos seguintes aspectos: pela forma de abordagem do problema, de acordo com seus objetivos e com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Desta forma, este estudo possui uma abordagem qualitativa do problema, referente à análise e apresentação das modificações oriundas das revisões das normas contábeis que norteiam o relatório do auditor independente. “Investigações tratadas com uma análise qualitativa têm como objetivo situações complexas ou estritamente particulares que serão abordadas em profundidade, em seus aspectos multidimensionais.” (OLIVEIRA, 2011).

O objetivo deste estudo está na pesquisa descritiva das alterações contidas nas normas contábeis de auditoria referentes à emissão do relatório do auditor independente a partir da vigência da nova regulamentação. “A diferença que geralmente se estabelece entre os conceitos descrever e explicar pode, aproximadamente, indicar como a pesquisa descritiva se distingue da experimental. Descrever é narrar o que acontece. Explicar é dizer por que acontece.” (RUDIO, 2007).

“A Estratégia de Pesquisa Documental é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências.” (MARTINS e THEÓPHILO, 2009). O procedimento deste estudo está classificado como documental em observância a fonte de análise que serão as NBC’s TA revisadas e apresentadas no Quadro 1, a seguir.

A coleta de dados consiste na análise das informações constantes nas normas brasileiras de contabilidade de auditoria, disponíveis no site do CFC (<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade>), que irão impactar na emissão do relatório do auditor independente, assim buscando evidenciar quais as alterações normativas que impactam a forma do relatório do auditor independente. Na técnica de coleta de dados “[...] presume-se que o pesquisador saiba exatamente quais informações são relevantes para atingir os objetivos propostos. Nesse sentido, antes de executar a observação sistemática, há necessidade de se elaborar um plano para a mesma.” (COLAUTO e BEUREN, 2008).

As normas contábeis de auditoria, revisadas no primeiro semestre de 2016, que modificaram a estruturação do relatório do auditor independente estão relacionadas a seguir:

Quadro 1 – Normas Brasileiras de Auditoria Revisadas em 2016.

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correspondente IFAC
NBC TA 260 (R2)	DOU 04/07/16	Comunicação com os Responsáveis pela Governança	ISA 260
NBC TA 570	DOU 04/07/16	Continuidade Operacional	ISA 570
NBC TA 700	DOU 04/07/16	Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis	ISA 700
NBC TA 701	DOU 04/07/16	Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente	ISA 701
NBC TA 705	DOU 04/07/16	Modificações na Opinião do Auditor Independente	ISA 705
NBC TA 706	DOU 04/07/16	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente	ISA 706

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

As alterações constantes nas revisões das normas supracitadas passam a ser exigidas nos relatórios de auditoria emitidos sobre as demonstrações financeiras com exercícios encerrados em 31 de dezembro de 2016 ou após.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Para atender ao objetivo proposto, são apresentados neste capítulo as principais alterações nas normas brasileiras de contabilidade. O capítulo foi segregado em seis seções divididas entre a apresentação das alterações nas normas contábeis revisadas no primeiro semestre de 2016.

4.1 NBC TA 260 (R2) – COMUNICAÇÃO COM OS RESPONSÁVEIS PELA GOVERNANÇA

A NBC TA 260 trata da comunicação com os responsáveis pela governança corporativa ou pessoas com responsabilidade pela direção estratégica de determinada organização. Esta comunicação, para ser otimizada, precisa ser mútua e atuar de forma recíproca, permitindo aos auditores a obtenção de informações relevantes que irão subsidiar o trabalho de auditoria.

De acordo com Longo (2015) a norma, de um modo geral, estabelece assuntos que devem ser objeto de comunicação entre a equipe de auditoria e os responsáveis pela governança, entre eles:

- a) Responsabilidades do auditor em relação à auditoria das demonstrações financeiras;
- b) Visão geral do planejamento da auditoria;
- c) Constatações decorrentes da auditoria; e
- d) Assuntos relacionados com independência do auditor e outras exigências éticas.

No processo de revisão das normas, visando a convergência às normas internacionais e à introdução do NRA, o escopo da Visão geral do planejamento de auditoria fora modificado, priorizando o planejamento quanto aos riscos significativos identificados pelo auditor no processo de revisão das demonstrações financeiras. Além disso, o auditor responsável pelo relatório precisa informar à governança em relação a extensão de habilidades ou conhecimentos especializados necessários para execução de algum procedimento de auditoria planejado, caso a atividade da empresa tenha complexidade. O auditor também precisa verificar quando da aplicação da NBC TA 701 - Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente, sobre assuntos que possam vir a ser áreas de atenção significativa para a auditoria.

Passa a ser, também, responsabilidade do auditor, na fase de planejamento, avaliar junto aos responsáveis pela governança as ações em resposta à mudanças nas normas contábeis e

práticas de governança corporativa e o efeito destas mudanças sobre a estrutura e apresentação das demonstrações contábeis, avaliando a relevância, a confiabilidade, a comparabilidade e a compreensibilidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis e avaliar se as demonstrações contábeis foram prejudicadas por informações que não são relevantes ou que são de complexo entendimento para os usuários da informação referente à assuntos específicos da atividade.

Quanto às Constatações decorrentes de auditoria, a revisão da norma modificou os aspectos qualitativos das políticas contábeis. Os relatórios financeiros, normalmente permitem à entidade a adoção de estimativas contábeis e julgamentos sobre a política e a apresentação das demonstrações contábeis. Estruturas de relatórios financeiros podem exigir um resumo das principais políticas contábeis adotadas ou fazer referência a estimativas contábeis críticas, subsidiando o entendimento e fornecendo informações relevantes aos usuários das demonstrações contábeis sobre os julgamentos mais complexos ou subjetivos. É necessário que seja discutida, entre os responsáveis pela governança e a auditoria, a importância da avaliação do auditor sobre as estimativas contábeis que dão origem a riscos significativos. A comunicação aberta e construtiva sobre aspectos qualitativos de práticas contábeis pode incluir comentários sobre a aceitabilidade destas praticas significativas e o nível da qualidade das divulgações.

Ainda sobre as Constatações decorrentes de auditoria, a NBC TA 260 (R2) incluiu o item que dispõe acerca das Circunstâncias que afetam a forma e o conteúdo do relatório do auditor. Este item assegura que os termos acordados entre as partes para o trabalho de auditoria devem estar registrados na carta de contratação, ou outra forma adequada de acordo por escrito. A inclusão deste item reforça a informação aos responsáveis pela governança sobre as circunstâncias em que a forma e o conteúdo do relatório do auditor podem ser diferentes do esperado ou podem incluir informações adicionais sobre a auditoria realizada. As principais circunstância em que o auditor deve incluir informações adicionais em seu relatório, sobre as quais os responsáveis pela governança necessitam ser informados, quando: I – O auditor esperar modificar a opinião do seu relatório; II – Uma incerteza relevante relacionada à continuidade operacional é divulgada; III – O auditor considera necessária a inclusão de parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos no relatório de auditoria; IV – O auditor conclui que há distorção não corrigida nas outras informações.

Quanto à Independência do auditor, a revisão da norma acrescenta um parágrafo retificando comunicações específicas aos responsáveis pela governança corporativa em situações onde foram identificadas possíveis violações da qualidade de independência no

trabalho de auditoria, determinando que seja comunicado por escrito aos responsáveis quaisquer ações tomadas pela organização que venham a interferir na independência do trabalho.

4.2 NBC TA 570 – CONTINUIDADE OPERACIONAL

O pressuposto da Continuidade Operacional é estabelecido pelo item 23 da Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (2008), emitida pelo CPC. A premissa da continuidade operacional está baseada em que a organização não possui intenção de entrar em liquidação, tampouco diminuir consideravelmente suas atividades operacionais.

Desta forma, a NBC TA 570 – Continuidade Operacional estabelece a responsabilidade do auditor independente no que se refere à análise da base contábil para elaboração das demonstrações contábeis e as principais implicações no relatório de auditoria independente. Para fins de alcançar este objetivo, o auditor possui mecanismos para identificar se a organização adota a premissa de continuidade operacional na elaboração das suas demonstrações contábeis.

A norma define os principais objetivos do auditor como:

- a) Obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à, e concluir sobre a, adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis;
- b) Concluir, com base na evidência de auditoria obtida, se existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade; e
- c) Emitir relatório de acordo com a norma.

A revisão da NBC TA 570 trouxe o acréscimo de alguns parágrafos, a exemplo da reforma do item 17, em relação à Conclusão do Auditor, determinando a necessidade de avaliação se foi obtida evidência suficiente e apropriada em relação à adequação e uso do pressuposto da continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis, pela administração. A revisão também acrescentou que, em caso de o auditor identificar que há incerteza relevante, mas a base contábil para elaboração das demonstrações é apropriada para continuidade operacional, ele deve relatar na seção Base para opinião com ressalva (adversa) que existe incerteza relevante que pode levantar dúvidas quanto à continuidade operacional da entidade e que as demonstrações contábeis não tratam deste assunto de forma adequada.

A seção de Comunicação com os Responsáveis pela Governança, no item 25, foi acrescentado o item (d) que prevê a inclusão no escopo de comunicação, quando aplicável, a

seção de implicações para o relatório do auditor. As implicações para o relatório do auditor, foram incluídas na revisão da norma e pode ocorrer de três formas distintas, quando:

- a) A administração utiliza base contábil inapropriada em relação à continuidade operacional;
- b) O uso da base contábil é apropriado, mas existe uma incerteza relevante; e
- c) Não é feita a divulgação adequada nas demonstrações em relação à incerteza relevante.

A revisão da norma prevê a inclusão da NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria (PAA) sobre as Demonstrações Contábeis, reconhecendo que assuntos relacionados à continuidade operacional da entidade pode ser determinado como PAA, quando houver uma incerteza relevante relacionado à eventos ou demonstrações contábeis que tragam dúvidas significativas quanto à sua operação.

A norma também acrescentou, na seção Procedimentos adicionais de auditoria quando são identificados eventos ou condições, o item Representações Formais que considera apropriado que o auditor possa obter representações formais específicas no que se refere aos planos da administração para ações futuras em resposta às evidências de auditoria obtidas, atestando a continuidade operacional e viabilização deste plano.

A introdução do NRA reformulou a seção Conclusão do Auditor, determinando as hipóteses e as situações que devem ser relatadas, quando houver:

- a) Incerteza relevante relacionada com eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional;
- b) Adequação de divulgação quando eventos ou condições tiverem sido identificados e existir incerteza relevante; e
- c) Adequação de divulgações quando eventos ou condições tiverem sido identificados, mas não existir incerteza relevante.

Desta forma, o NRA prevê que se houver qualquer dúvida significativa sobre a continuidade operacional da empresa, deverá ser acrescido um parágrafo específico para abordar este assunto. Antes, este assunto era tratado como um parágrafo de ênfase ou ressalva, entretanto, a forma de avaliação do auditor sobre este aspecto não alterou. Este parágrafo só aparece no relatório se houver dúvida significativa em relação à continuidade operacional. Caso não haja, não há necessidade de inclusão de um parágrafo específico.

4.3 NBC TA 700 – FORMAÇÃO DA OPINIÃO E EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A NBC TA 700 - Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, trata da emissão do relatório de auditoria que não possui ressalva ou algum outro tipo de modificação na opinião, ou seja, quando a opinião emitida pelo auditor for do tipo “não modificada”. A opinião não modificada é expressa quando o auditor conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com a estrutura do relatório financeiro aplicável. O objetivo deste relatório é formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das evidências de auditoria obtidas durante o trabalho.

Os objetivos do auditor, em consonância com esta norma, são:

- a) Formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões alcançadas pela evidência de auditoria obtida; e
- b) Expressar claramente essa opinião por meio de relatório por escrito.

Os requisitos desta norma buscam o equilíbrio apropriado entre a consistência e comparabilidade do relatório do auditor e a necessidade de aumentar o valor agregado do relatório do auditor, proporcionando uma maior transparência e maior nível de informação disponibilizada aos usuários. Antes da revisão das normas contábeis, a estrutura do relatório de auditoria apresentava a opinião do auditor na última seção, sucedida das seções de responsabilidades da administração e responsabilidades do auditor. A Figura 1, a seguir, demonstra a estrutura das seções do relatório do auditor independente:

Figura 1– Estrutura do Relatório do Auditor antes das revisões das Normas Brasileiras de Contabilidade.

I. Título
II. Destinatário
III. Parágrafo introdutório
IV. Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis
V. Responsabilidade do auditor
VI. Opinião do auditor
VII. Assinatura do auditor
VIII. Data do relatório e endereço do auditor

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

A alteração da NBC TA 700, na seção Relatório do auditor independente, acrescentou o item Opinião do auditor e determina que a primeira seção do relatório passa a ser o parecer do auditor em relação às demonstrações contábeis analisadas. Anteriormente, a primeira seção era o parágrafo introdutório que continha informações gerais sobre a entidade auditada e o trabalho de auditoria realizado. A Figura 2, a seguir, apresenta a estrutura do NRA, a partir das alterações nas normas contábeis de auditoria:

Figura 2– Estrutura do Novo Relatório de Auditoria Independente.

I.	Título
II.	Destinatário
III.	Opinião do auditor
IV.	Base para a opinião
V.	Principais assuntos de auditoria
VI.	Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor
VII.	Responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis
VIII.	Responsabilidade do auditor
IX.	Assinatura do auditor
X.	Data do relatório e endereço do auditor

Fonte: Elaborado pelo Autor (2016).

Em seguida à seção de opinião passa a vir a seção Base para opinião. Nesta seção o auditor precisa informar, necessariamente, (i) que a auditoria foi conduzida de acordo com as normas contábeis vigentes à época da realização do trabalho; (ii) referenciar qual a seção que descreva as responsabilidades do auditor, em conformidade com as normas de auditoria; (iii) emitir uma declaração que o auditor é independente da entidade de acordo com os preceitos éticos relevantes para auditoria. Esta declaração deve identificar a jurisdição de origem das exigências éticas ou referir-se ao Código de Ética –International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) da IFAC e (iv) declara se o auditor acredita que a evidência de auditoria obtida durante o trabalho é adequada para fundamentação da opinião.

No Brasil, o parágrafo de Principais Assuntos de Auditoria foi acrescentado no relatório do auditor independente com a introdução do NRA e, anteriormente, não era abordado pelo auditor ao emitir a sua opinião. Os PAAs são assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente e que merecem maior atenção por parte dos usuários. Neste parágrafo, deve ser incluído assuntos que, em alinhamento com a administração, foram considerados relevantes no

decorrer do trabalho de auditoria. Este parágrafo deverá ser acrescentado imediatamente após a base para opinião.

A alteração das normas contábeis de auditoria também modificou o parágrafo das responsabilidades da administração. Agora, as responsabilidades estão descritas de uma maneira mais ampliada, ou seja, através do relatório, há uma declaração formal da responsabilidade pelas demonstrações financeiras pela administração e, também, a assunção dos riscos da não elaboração em conformidade com as normas contábeis vigentes. Ainda como responsabilidade da administração, a declaração de que a responsabilidade pela avaliação da continuidade operacional é da administração. Antes destas alterações, a responsabilidade pela continuidade operacional ficava implícita.

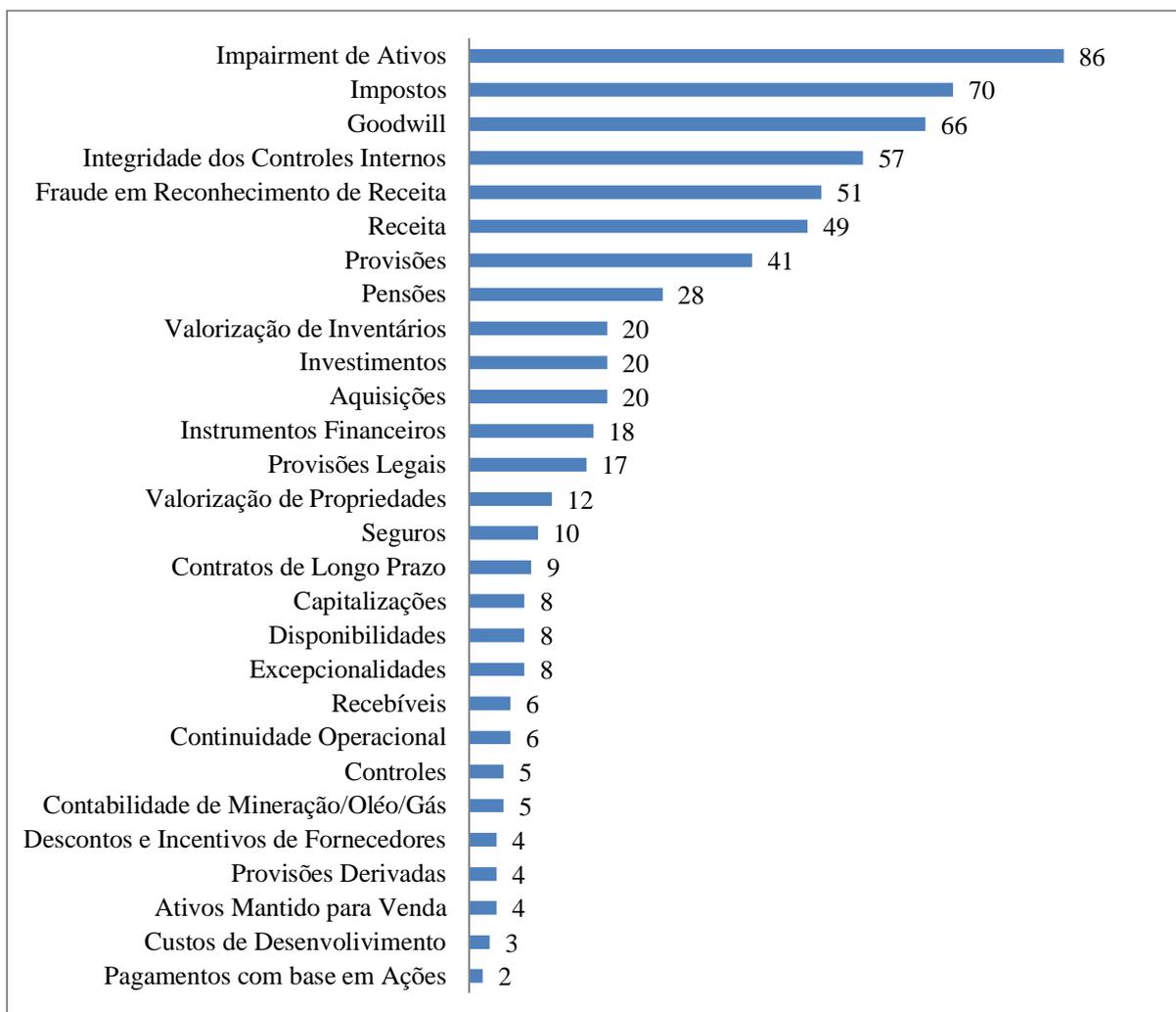
Após a seção da responsabilidade da administração, deve ser incluída a seção de “Responsabilidades do auditor independente pela auditoria das demonstrações contábeis”. Nesta seção, o auditor precisa declarar que seus objetivos são (i) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro; e (ii) emitir um relatório que inclua a opinião do auditor. Além disso, o auditor também precisa declarar que durante o trabalho de auditoria, exerceu o julgamento profissional além de manter o ceticismo profissional, exigido conforme as normas éticas de auditoria.

4.4 NBC TA 701 – COMUNICAÇÃO DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA NO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Esta norma foi criada no processo de adoção do NRA e tem como objetivo determinar que o auditor comunique os principais assuntos abordados no seu relatório de auditoria. Os PAAs são classificados como aqueles que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos no decorrer do trabalho que subsidiaram a formação da sua opinião.

A alteração nas Normas de Auditoria no Reino Unido originou a introdução de novos requisitos para os relatórios de auditoria com efeito para os exercícios com início em 01 de outubro de 2012 ou após. Em 2015, a FRC divulgou alguns dados do relatório de auditoria independente no seu primeiro ano de vigência, após a alteração das normas de auditoria. Desta forma, o gráfico a seguir, apresenta os tipos de PAAs apresentados nos relatórios de auditoria sobre as demonstrações financeiras encerradas em 2013, no Reino Unido.

Gráfico 1 – Tipos de PAA nos Relatórios de Auditoria do Reino Unido em 2013:



Fonte: Adaptado pelo autor a partir de Financial Reporting Council (2015).

Cada um dos PAAs precisa ser descrito no relatório do auditor, utilizando-se um subtítulo adequado para cada item, em uma seção específica do relatório intitulada como “Principais Assuntos de Auditoria”. Neste item, o auditor deve fazer referência às divulgações que contenham o assunto, além de abordar o motivo pelo qual o assunto foi considerado com um dos mais significativos de auditoria, também, descrever como o assunto foi tratado durante o processo de auditoria das demonstrações contábeis.

O processo de definição dos principais assuntos de auditoria tem como objetivo selecionar, dentro dos assuntos comunicados à governança, com base no julgamento do auditor, aqueles assuntos que tiveram maior relevância no trabalho de auditoria. Para determinar quais assuntos tiveram maior relevância para realização da auditoria, o auditor deve levar em consideração os seguintes aspectos:

- a) As áreas avaliadas como maior risco de distorção relevante ou riscos significativos identificados;
- b) Os julgamentos significativos do auditor relativos às áreas das demonstrações contábeis que também envolveram julgamento significativo por parte da administração; e
- c) Os efeitos sobre a auditoria de fatos ou transações significativas ocorridas durante o período.

Há duas hipóteses nas quais não se faz necessária a divulgação dos principais assuntos de auditoria: (i) se houver algum regulamento que proíba a divulgação do assunto ou (ii) em casos extremamente raros, o auditor concluir que as consequências negativas da divulgação poderiam superar os benefícios do seu comunicado, para o interesse público. Este julgamento não se aplica se a entidade já tiver se manifestado publicamente em relação ao assunto.

4.5 NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente

A Norma 705 - Modificações na Opinião do Auditor Independente trata das situações onde a opinião constante no relatório do auditor possui alguma modificação em detrimento de uma distorção relevante nas evidências obtidas, ou seja, sua opinião conclusiva é uma “opinião com ressalva”, “opinião adversa” ou, ainda, o auditor usa da “abstenção de opinião”.

A alteração da NBC TA 705 visando a introdução do NRA, alterou a forma como esta situação é abordada no relatório do auditor independente. Na seção de Opinião, o título da seção deverá ser de acordo com a conclusão obtida pelo auditor. Além disso, se a opinião for uma opinião com ressalva, o auditor deverá especificar no relatório que, em sua opinião, exceto pelos efeitos dos assuntos descritos na seção “Opinião com ressalva”:

- a) as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, ou apresentam uma visão verdadeira e justa, de acordo com a estrutura de relatório financeiro, quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de apresentação adequada; ou
- b) as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro, quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de conformidade.

Quando a conclusão for uma opinião adversa, o auditor deve especificar no relatório que devido à relevância dos assuntos abordados na seção “Base para opinião adversa”:

- a) as demonstrações contábeis não estão apresentadas adequadamente, ou não apresentam uma visão verdadeira e justa, de acordo com a estrutura de relatório financeiro, quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de apresentação adequada; ou

- b) as demonstrações contábeis não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro, quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de conformidade.

Quando o auditor se abstém de expressar uma opinião devido à impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve:

- a) especificar que ele não expressa opinião sobre as demonstrações contábeis;
- b) especificar que, devido à relevância dos assuntos descritos na seção “Base para abstenção de opinião”, o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis; e
- c) alterar a declaração do auditor, que indica que as demonstrações contábeis foram auditadas, para especificar que o auditor foi contratado para auditar as demonstrações contábeis.

A alteração da norma também trouxe mudanças para o parágrafo de Base para opinião. Quando houver modificação na opinião do auditor, além dos requisitos exigidos pela NBC TA 700, o auditor deve alterar o título para “Base para opinião com ressalva”, “Base para opinião adversa” ou “Base para abstenção de opinião” e, nesta seção, descrever os assuntos que deram origem à esta modificação. Se a modificação for originária de uma distorção relevante a valores específicos nas demonstrações contábeis, o auditor deve incluir nesta seção a descrição e a quantificação dos efeitos financeiros desta distorção. Se esta distorção relevante for de aspecto qualitativo, o auditor deve incluir neste parágrafo a explicação de como estas divulgações estão distorcidas.

Em caso de as distorções relevantes identificadas forem oriundas da não divulgação de informações, que deveriam ser divulgadas nas demonstrações contábeis, o auditor deve discutir com os responsáveis pela governança os motivos da não divulgação e, a menos que proibida por lei ou regulamento, o auditor também deve incluir no relatório as divulgações omitidas desde que o auditor tenha obtido evidências de auditoria apropriada e suficiente, descrevendo a natureza da informação nesta seção.

Quanto às responsabilidades do auditor na hipótese de abstenção de opinião não houve mudanças significativas com a alteração da norma.

4.6 NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente

Esta norma trata dos parágrafos adicionais emitidos pelo auditor após a conclusão da sua opinião sobre as evidências obtidas no trabalho de auditoria. Estes parágrafos podem ser

adicionados se o auditor, no uso do seu julgamento profissional, entender que há necessidade de maior explicação sobre o seu parecer. Os parágrafos de ênfase ou de outros assuntos estão relacionados à dois aspectos distintos.

O parágrafo de ênfase é adicionado quando identificado que algum assunto de relevância significativa é identificado e encontra-se apropriadamente apresentado nas demonstrações contábeis ou nas notas explicativas, entretanto, o auditor considera de suma importância para o entendimento das demonstrações contábeis a atenção a este ponto específico, assim, esclarecendo no parágrafo de ênfase as ponderações que julgar necessário para a melhor compreensão dos usuários da informação.

Em contrapartida o parágrafo de outros assuntos é adicionado quando o auditor deseja informar aos usuários em relação à aspectos envolvendo o trabalho de auditoria realizado, as responsabilidades do auditor ou então em relação ao próprio relatório de auditoria. A diferença entre os aspectos abordados entre os parágrafos de ênfase ou de outros assuntos está que o parágrafo de ênfase está diretamente relacionado às demonstrações contábeis. Já o parágrafo de outros assuntos está ligado ao trabalho de auditoria.

A alteração da norma trouxe algumas mudanças em relação à criação da NBC TA 701 - Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente. Neste sentido, os parágrafos de ênfase ou de outros assuntos passam a ser adicionados apenas se o assunto que o auditor gostaria de aprofundar não tenha sido determinado como um PAA e caso este assunto não exija modificação na opinião do auditor.

A alteração da NBC TA 706 acrescentou as circunstâncias específicas existentes para que o auditor inclua o parágrafo de ênfase em seu relatório. Estas circunstâncias estão previstas da seguinte forma: (i) quando a estrutura do relatório financeiro prevista por lei ou regulamento é inaceitável para as operações daquela entidade; (ii) quando o auditor deseja alertar os usuários quanto à elaboração das demonstrações contábeis para projetos especiais ou (iii) quando fatos chegam ao conhecimento do auditor após a emissão do seu parecer no relatório.

A norma também trata da localização dos parágrafos de ênfase e de outros assuntos de auditoria. Quanto ao parágrafo de ênfase, quando aplicável, se referir à estrutura do relatório financeiro, o auditor pode considerar importante a sua inclusão imediatamente após a seção “Base para Opinião” para fornecer o contexto adequado ao usuário da informação. Entretanto, caso a seção “Principais assuntos de auditoria” é apresentada no relatório, o parágrafo de ênfase pode ser apresentado antes ou depois desta seção, para que haja diferenciação dos assuntos apresentados na seção dos PAA, pois a norma também estabelece que a inclusão do parágrafo

de ênfase não exime a responsabilidade de descrição individual dos principais assuntos de auditoria.

Da mesma forma acontece com o parágrafo de outros assuntos quando houver a seção dos principais assuntos de auditoria. O auditor deve incluir no título da seção de outros assuntos algum contexto que diferencie dos principais assuntos de auditoria. Quando o parágrafo de outros assuntos for acrescentado para informar questões relativas às responsabilidades tratadas no relatório do auditor, este parágrafo deve ser incluído na seção “Relatório sobre outras exigências legais e regulatórias”.

Os demais itens constantes na norma restaram inalterados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou evidenciar quais as principais alterações no relatório de auditoria independente, observando as revisões nas normas contábeis que introduziram o Novo Relatório de Auditoria. Para isso, foram analisadas as NBC TAs revisadas e disponibilizadas no site do Conselho Federal de Contabilidade.

Diante da análise deste estudo, denota-se que a globalização da informação aponta para uma necessidade de transparência e confiança por parte dos usuários. Esta necessidade está refletida na convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais, cujo principal objetivo na sua concepção foi o de buscar a comparabilidade das informações. Paralelo a isso, escândalos e fraudes em grandes organizações ocorridas nas últimas décadas fortaleceram a necessidade de criação de instrumentos que buscam diminuir práticas fraudulentas, depositando, no trabalho de auditoria, a responsabilidade acerca da asseguaração das informações divulgadas pelas empresas.

A alteração nas normas contábeis, sobretudo, visa trazer maior transparência e objetividade da informação aos usuários, fazendo com que possam ter maior segurança na tomada de decisão. A principal alteração na introdução do Novo Relatório de Auditoria independente, no Brasil, além da sua estrutura, foi o acréscimo do parágrafo de Principais Assuntos de Auditoria. Esta alteração, determina que o auditor tenha de elencar os assuntos mais relevantes tratados durante o processo de auditoria. Consequentemente, o trabalho de auditoria passa a ter uma exigência ainda maior no que diz respeito ao julgamento profissional do auditor, tendo em vista a necessidade de distinguir aquilo que é importante aos usuários da informação, daquilo que não é. Além, também, de promover um relatório de auditoria extremamente individualizado para cada companhia auditada.

Outro ponto relevante que o NRA trouxe foi em relação à análise da adequação e uso do pressuposto da continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis, pela administração da empresa. Com o novo modelo, o trabalho de auditoria passa a executar mais análises que atestem este aspecto, tendo em vista a ampliação do foco de auditoria neste assunto. Anteriormente, a Continuidade Operacional era apresentada como uma ênfase ou ressalva, agora, quando houver algum aspecto relevante sobre este assunto, o NRA prevê a inclusão de um parágrafo específico para apresentação da Continuidade Operacional da entidade auditada.

Além das alterações na forma do relatório, nota-se que não há uma alteração no escopo de auditoria ou nos procedimentos de metodologia a serem aplicados, assim não havendo novos procedimentos adicionais de auditoria. A revisão das normas busca essencialmente trazer maior confiabilidade dos resultados obtidos durante o trabalho de auditoria, apresentando quais as principais áreas de risco relevante e de importância durante o trabalho executado. Anteriormente, estas discussões ficavam restritas a discussões internas e, com a introdução do NRA, passam a ter maior visibilidade e relevância.

Apesar de não haver mudanças relevantes em relação ao escopo do trabalho de auditoria, será imprescindível que se estabeleça uma comunicação mais próxima entre os auditores e a administração durante a execução dos trabalhos de auditoria. Além, também, que será necessário que haja maior empenho durante a preparação, e discussão de um relatório que contenha um parecer individualizado para cada companhia ao invés de um conteúdo padronizado. Essas mudanças tendem a enriquecer a discussão entre o auditor e a entidade, especialmente com os responsáveis pela governança corporativa, no debate dos riscos identificados pelo auditor e sua abordagem planejada para mitigar tais riscos.

Como proposta para estudos futuros, sugere-se a análise da quantificação e incidência dos Principais Assuntos de Auditoria apresentados nos relatórios de auditoria independente, após a obrigatoriedade de adoção do NRA, para auditoria das demonstrações financeiras com exercícios encerrados em 2016, ou após.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANDREZO, A. F.; LIMA, I. S. **Mercado financeiro: aspectos históricos e conceituais**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ARRUDA, M. P. *et al.* **Repercussão do Anúncio dos Pareceres de Auditoria no Preço das Ações das Companhias Abertas Brasileiras**. Revista da Faculdade de Administração de Economia. São Paulo, v. 4, n. 1, p. 230-250, 2012. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/ReFAE/article/view/3384>>. Acesso em 12 de Agosto de 2016.

BELO, N. M.; BRASIL, H. G. **Assimetria Informacional e Eficiência Semiforte do Mercado**. RAE - Revista de Administração de Empresas, v. 46, Edição Especial, nov/dez. 2006. Disponível em: <<http://rae.fgv.br/rae/vol46-num0-2006/assimetria-informacional-eficiencia-semiforte-mercado>>. Acesso em 02 de Agosto de 2016.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.385, de 7 de Dezembro de 1976 - Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6385.htm>. Acesso em 24 de Julho de 2016.

COLAUTO, R. D. BEUREN, I. M. Coleta Análise e Interpretação de Dados. In.: BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 129-130.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico Contábeis 2008**. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/livro_CPC2.pdf>. Acesso em 02 de Agosto de 2016.

DANTAS, J. A. *et al.* **Concentração de Auditoria no Mercado de Capitais Brasileiro: 2000 a 2009**. In: ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD, 35, Rio de Janeiro, 2011. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2011. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON1368.pdf>>. Acesso em 04 de Agosto de 2016.

FINANCIAL REPORTING COUNCIL. **Extended Auditor's Reports - A Review Of Experience In The First Year**. Mar. 2015. Disponível em: <<https://frc.org.uk/Extended-auditors-reports.pdf>>. Acesso em 16 de Setembro de 2016.

FREIRE, M. D. M. *et al.* **Aderência Às Normas Internacionais de Contabilidade pelas Empresas Brasileiras**. Revista de Contabilidade e Organizações, São Paulo, v. 6, n. 15, 2012, p. 3-22. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/52654>>. Acesso em 16 de Julho de 2016.

GITMAN, L. J. **Princípios de Administração Financeira**. 10ª ed. São Paulo: Pearson Brasil, 2004.

HOOG, W. A. Z.; CARLIN, E. L. B. **Manual de Auditoria Contábil das Sociedades Empresárias: de acordo com o novo Código Civil – Lei 10.406/2002**. Curitiba: Juruá, 2007.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: (Aplicável às demais sociedades) – Suplemento**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JUNIOR, M. A. P. *et al.* **Pronunciamentos contábeis: um estudo dos relatórios de auditoria das companhias negociadas na BM&FBOVESPA**. Revista de Finanças e Contabilidade da Unimep. Piracicaba, v. 2, n. 2, p. 77-91, jul/dez. 2015. Disponível em: <<http://reficontunimep.com.br/ojs/index.php/Reficont/article/view/37>>. Acesso em 10 de Setembro de 2016.

LONGO, C. G. **Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade: Uma Nova Abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MACEDO, M. A. S.; MACHADO, M. A. V.; MACHADO, M. R. **Análise da Relevância da Informação Contábil no Brasil num Contexto de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade**. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 9, n. 1, jan/mar. 2013, p. 65-85. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2837>>. Acesso em 16 de Julho de 2016.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, M.; MARTINS, V. A.; MARTINS, E. A. **Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC**. Revista de Informação Contábil, Pernambuco, v. 1, n. 1, 2007, p. 7-30. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/19/3>>. Acesso em 24 de Julho de 2016.

MURARO, M.; ROTA, D.; MACHADO, A. A. **Relatório de Auditoria Independente: Análise das Modificações na Opinião do Auditor nas Demonstrações Contábeis Publicadas no Jornal do Comércio**. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, XV, 2015. Bento Gonçalves, 26 a 28 de Agosto de 2015. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/cientificos/relatorio_de_auditoria_independente_796.pdf>. Acesso em 27 de Julho de 2016.

MURCIA, F. D. **Relevância dos redflags na detecção do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros**. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – UFSC, 2007. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/90188>>. Acesso em 08 de Agosto de 2016.

OLIVEIRA, A. B. S. **Métodos da Pesquisa Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

RICARDINO, A.; CARVALHO, N. **Breve Retrospectiva do Desenvolvimento das Atividades de Auditoria no Brasil**. Revista Contabilidade e Finanças, São Paulo, v. 15, n. 35, maio/ago. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772004000200002&script=sci_arttext&tlng=pt>. Acesso em 26 de Julho de 2016.

ROSS, S. A.; WESTERFIELD, R. W.; BRADFORD, D. J. **Fundamento de Administração Financeira**. 9ª ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

RUDIO, F. V. **Introdução ao Projeto de Pesquisa Científica**. 34ª ed. Petrópolis: Vozes, 2007.

SANTOS, A.; GRATERON, I. R. G. **Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores**. Revista Contabilidade & Finanças – USP. São Paulo, n. 32, p. 7-22 maio/ago. 2003. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772003000200001>. Acesso em 04 de Agosto de 2016.

SHIMANOTO, L. S.; DOS REIS, L. G. **Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: uma análise sob a perspectiva dos profissionais contabilistas**. Revista de Estudos Contábeis, Londrina, v. 1, n. 1, jul/dez. 2010, p. 90-105. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/rec/article/view/9403>>. Acesso em 16 de Julho de 2016.

SILVA, D. T. *et al.* **Influência da Auditoria na Qualidade da Informação Contábil: um estudo sob a perspectiva da relevância e da tempestividade para o ano de 2010 no Brasil**. In: ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD, 36, Rio de Janeiro, 2012. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2012. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_CON1291.pdf>. Acesso em 04 de Agosto de 2016.

SOUZA, R. C. A. **Análise dos Relatórios de Auditoria Independente das Empresas do Novo Mercado**. Trabalho de Conclusão (Graduação) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas. UFRGS, 2012. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/79384>>. Acesso em 08 de Agosto de 2016.

STROEHER, A. M.; FREITAS, H. **O Uso das Informações Contábeis na Tomada de Decisão em Pequenas Empresas**. Revista de Administração – Eletrônica, São Paulo, v. 1, n.1, art. 7, jan/jul. 2008. Disponível em: <http://www.rausp.usp.br/Revista_eletronica/v1n1/artigos/v1n1a7.pdf>. Acesso em 04 de Agosto de 2016.

VIANA, M. M. C.; NEGRA, E. M. S. **Análise dos Relatórios de Auditoria Externa quanto à Divulgação de Informações e seus Reflexos pela Adoção de Padrões Internacionais de Contabilidade**. Revista da Escola de Negócios. Coronel Fabriciano, n. 1, p. 51-66, nov. 2014. Disponível em: <<http://virtual.unilestemg.br/ojs/index.php/REN/article/view/19>>. Acesso em 24 de Agosto de 2016.