

NATUREZA DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA NO 1º ANO DE IMPLEMENTAÇÃO DO NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR¹

Amanda Silva de Mello²

Mariana Manfroi da Silva Bonotto³

RESUMO

O objetivo da Auditoria é aumentar o grau de confiabilidade nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. O Relatório elaborado pelo auditor independente é o produto resultante de um trabalho de asseguarção de Auditoria, de modo que apresenta o resultado final do trabalho realizado referente ao conteúdo auditado, o qual expõe a conclusão do Auditor. A convergência às Normas Internacionais de Contabilidade promoveu mudanças significativas relacionadas ao Novo Relatório de Auditoria. Tendo em vista tais alterações normativas, o objetivo desta pesquisa consiste em identificar a natureza dos Principais Assuntos de Auditoria divulgados pelos Auditores Independentes a partir da implementação do Novo Relatório do Auditor pelas empresas listadas na BOVESPA. Em relação aos procedimentos metodológicos, este estudo está classificado como qualitativo, descritivo e documental. A fim de compor o presente trabalho, realizou-se uma pesquisa no *site* da BM&FBovespa. A investigação concentrou-se nos relatórios de auditoria referentes a findo exercício 2016, das 437 empresas relacionadas na Bolsa. Os principais resultados obtidos demonstraram que os principais assuntos encontrados foram relacionados ao Valor Recuperável do Ativo; Provisões e Contingências; Reconhecimento de Receitas; Realização de impostos diferidos; e Mensuração a valor justo.

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

NATURE OF MAJOR AUDIT MATTERS IN THE 1ST YEAR FOR IMPLEMENTATION OF THE NEW AUDITOR'S REPORT

ABSTRACT

¹ Trabalho de Conclusão apresentado, no segundo semestre de 2017, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da UFRGS (amanddamello@gmail.com).

³ Orientadora. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (mariana.bonotto@ufrgs.br).

The objective of the Audit is to increase the degree of reliability in the financial statements by the users. The Report prepared by the independent auditor is the product resulting from an Audit assurance work, so that it presents the final result of the work performed regarding the audited content, which expounds the Auditor's conclusion. Convergence to International Accounting Standards prompted significant changes related to the New Audit Report. In view of such normative changes, the purpose of this research is to identify the nature of the Major Audit Matters disclosed by the Independent Auditors from the implementation of the New Auditor's Report by the companies listed on the BOVESPA. Regarding methodological procedures, this study is classified as qualitative, descriptive and documentary. In order to compose the present work, a survey was carried out on the BM&F. The investigation focused on the audit reports for the 2016 financial year of the 437 companies listed on the Stock Exchange. The main results showed that the main subjects were related to the Recoverable Value of the Asset; Provisions and Contingencies; Revenue Recognition; Realization of deferred taxes; and Fair value measurement.

Keywords: Accounting Audit. Brazilian Accounting Standards. New Audit Report. Main Audit Issues.

1 INTRODUÇÃO

Devido à globalização e ao atual cenário econômico no qual as empresas estão inseridas, a contabilidade de diversos países passa por um processo de convergência das normas contábeis. Segundo Freire et. al. (2012), o Brasil, há alguns anos, passou a fazer parte do processo de convergência, a partir da aprovação das leis 11.638/07 e 11.941/09, que alteraram em parte a lei das sociedades anônimas 6.404/76. A partir de então a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), passou a adotar a normatização contábil de acordo com os padrões internacionais. Em 2007, a CVM através da instrução normativa 457 determinou que as companhias abertas brasileiras adotariam obrigatoriamente as normas internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) em suas demonstrações contábeis financeiras.

A auditoria contábil é uma área da contabilidade a qual utiliza um conjunto de técnicas e procedimentos a fim de examinar registros contábeis para apurar sua exatidão, e emitir opinião, visando maior transparência e segurança aos usuários em relação as demonstrações financeiras das entidades.

Segundo a Resolução CFC nº 1203/09 (NBC TA 200), “[...] o objetivo da Auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários”

(CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 2016), em outros termos, levar ao mercado maior transparência sobre a situação patrimonial e financeira das empresas.

De acordo com Crepaldi:

De forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. (CREPALDI, 2002, p. 23).

Com o intuito de alcançar os objetivos da auditoria o auditor elabora o trabalho de asseguaração a fim de obter evidências apropriadas e suficientes que embasam sua conclusão emitida por meio do relatório de auditoria, o qual apresenta o resultado final do seu trabalho.

O auditor emite sua opinião através do relatório de auditoria baseando-se em Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) que estabelecem sua formatação e emissão. As NBCs constituem um conjunto de regras e procedimentos necessários ao adequado exercício profissional contábil. Dentre elas encontram-se as normas relacionadas a auditoria dos trabalhos de asseguaração conceituadas como Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à auditoria independente (NBC PA), e Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas a auditoria independente de informação contábil histórica, convergentes com as normas internacionais de contabilidade (NBC TA).

Em junho de 2016 aprovaram a revisão das normas que introduziram o Novo Relatório de Auditoria Independente (NRA) no Brasil. A NBC TA 701, uma das normas revisadas, trata da responsabilidade do auditor independente em comunicar os principais assuntos de auditoria (PAA) no seu relatório.

Segundo a norma NBC TA 701 (CFC, 2016b p.2):

Principais assuntos de auditoria são assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. Os principais assuntos de auditoria são selecionados entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança.

Tais alterações passam a ser exigidas nos relatórios das demonstrações financeiras findo exercício 2016 ou posterior. Sendo assim, este estudo visa responder ao seguinte questionamento: Qual a natureza dos Principais Assuntos de Auditoria divulgados pelos Auditores Independentes a partir da implementação do Novo Relatório do Auditor pelas empresas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FOVESP), findo exercício em 2016? Desta forma, o objetivo geral desta pesquisa consiste em identificar a natureza dos Principais Assuntos de Auditoria divulgados pelos Auditores Independentes a partir da implementação do NRA das empresas listadas na BOVESPA.

A fim de atender ao objetivo foram identificadas as empresas listadas em todos os setores e segmentos da Bolsa de Valores, coletados relatórios de auditoria findo exercício em

2016, identificados e relacionados os PAAs encontrados, bem como os principais motivos mencionados pelos auditores pelos quais os assuntos foram considerados PAAs.

Este estudo está estruturado além da introdução a qual apresenta o problema de pesquisa e os objetivos, o referencial teórico que apresenta o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade, auditoria contábil, trabalhos de asseguarção, novo relatório de auditoria, os principais assuntos de auditoria e os estudos relacionados a esta pesquisa. A seguir, são apresentados os procedimentos metodológicos elegidos para realização da pesquisa, a análise dos dados, as considerações finais acerca do estudo e sugeridas possíveis abordagens para futuros estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta a base teórica utilizada na presente pesquisa, e está subdividida nas seguintes subseções: Auditoria Contábil, Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade, Trabalhos de Asseguarção, Relatório de Auditoria e Novo Relatório do Auditor, Principais Assuntos de Auditoria e a síntese de outros trabalhos relacionados ao tema.

2.1 AUDITORIA CONTÁBIL

De acordo com a NBC TA 200 o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiabilidade nas demonstrações contábeis pelos usuários, através da opinião emitida pelo auditor o qual verifica se as demonstrações foram elaboradas em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Franco (1992, p.22) conceitua auditoria como:

A técnica contábil que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os 21 princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis dele decorrentes refletem adequadamente a situação econômico financeira do patrimônio, os resultados de período administrativo examinado e as demais situações nela demonstradas.

Segundo Attie (1998, p.25), “[...] auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.”. O relatório do Auditor Independente é um documento pelo qual o auditor expressa sua opinião de forma clara e objetiva, em relação às demonstrações contábeis de uma determinada organização, quanto ao atendimento dos requisitos pressupostos nas Normas Contábeis.

Sá (1998, p.25), por sua vez, define auditoria como:

Uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) constituem um conjunto de regras e procedimentos de conduta que devem ser observados como requisitos para o exercício profissional contábil. Segundo Longo (2015) essas normas tratam de aspectos técnicos (NBC T) e profissionais (NBC P), as quais abordam, respectivamente, conceitos técnicos, procedimentos aplicáveis e estrutura, e a conduta com relação ao exercício profissional. Dentre as normas que tratam de auditoria de trabalhos de asseguaração razoável, têm-se as NBC TAs - Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria e as NBC PAs - Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas, especificamente, a conduta profissional dos contadores que atuam como auditores independentes.

2.2 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

Segundo Freire et. al. (2012), o processo de convergência surgiu a partir da alteração da lei das sociedades anônimas 6.404/76, após aprovação das leis 11.638/07 e 11.941/09. A convergência teve seu ápice a partir do exercício de 2010, no qual as companhias abertas tiveram que adotar normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) em suas demonstrações contábeis financeiras.

De acordo com o CFC, o IASB é um órgão independente, emissor de normas contábeis, apoiado pelo Conselho Consultivo e pelo Comitê de Interpretações de Relatório Financeiro Internacional de IFRS, os quais o orientam quanto a interpretação das normas emitidas, bem como tem por objetivo o desenvolvimento de um conjunto de normas de contabilidade de alta qualidade, de fácil compreensão, executáveis e aceitáveis internacionalmente.

Segundo Barbosa Neto, Dias e Pinheiro (2009, p. 149)

A economia globalizada, o desenvolvimento do mercado de capitais internacional, o aumento dos investimentos estrangeiros e a formação de blocos econômicos impulsionam a necessidade de se adotar um conjunto de normas contábeis internacionais que facilitem a compreensão das informações contábeis, diminuindo, assim, a assimetria de informação.

Com o intuito de viabilizar a convergência das normas contábeis, foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, através da Resolução CFC nº 1.103/2007. Longo (2015)

aborda a criação do Comitê, e afirma que a instituição possui o intuito de viabilizar o processo de convergência às normas contábeis e de auditoria, visando o desenvolvimento sustentável do país por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte em maior transparência e aprimoramento das práticas profissionais, visando a identificação e monitoramento das ações por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs).

A partir do processo de convergência as NBCs devem seguir os padrões das normas internacionais de contabilidade, as quais são identificadas como *International Financial Reporting Standards* (IFRS), e são publicadas pelo IASB. Segundo Souza e Rios (2011) a convergência contábil tem como objetivos primordiais tornar as informações contábeis mais comparáveis mundialmente, de forma a beneficiar os usuários da informação ao elaborar dados contábeis fidedignos e com diferenças menos relevantes, se comparadas com as informações emitidas por outros países adotantes das normas internacionais do IASB.

Iudícibus e Marion (2002) afirmam que o atual cenário de globalização em que as empresas estão estabelecidas tanto apresenta desafios e oportunidades de desenvolvimento em relação ao conhecimento contábil e aos contadores, de modo que a harmonização dos princípios contábeis diante dos mercados internacionais torna-se uma das tendências para a evolução da Contabilidade.

2.3 TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO

Segundo a NBC Estrutura Conceitual, trabalho de Asseguração é o trabalho no qual o auditor tem por objetivo obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua conclusão com o intuito de aumentar o grau de confiabilidade de seus usuários.

Conforme Longo (2011, p. 17):

[...] a Estrutura Conceitual define os elementos e objetivos de um trabalho de asseguração executado por auditores independentes, identificando os trabalhos em que se aplicam normas técnicas de auditoria (NBC TA), normas técnicas de revisão (NBC TR) e normas técnicas para outros trabalhos de asseguração (NBC TO).

A Estrutura Conceitual estabelece dois tipos de trabalhos de asseguração, quais sejam: Asseguração Razoável e Asseguração Limitada. A Asseguração Razoável é utilizada nos trabalhos de revisão das Demonstrações Financeiras (Auditoria) e a Asseguração Limitada é uma revisão limitada que ocorre para atender requisitos, como acontece por exemplo, nos trabalhos de revisão que são realizados pelas companhias abertas para atender aos requisitos da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Ao realizar um trabalho de auditoria o auditor corre o risco de concluir e opinar de forma inadequada, por este motivo ele deve obter mais

evidências visando diminuir tal risco. De acordo com a NBC TA Estrutura Conceitual o auditor independente ao realizar um trabalho de asseguração limitada, reduz o risco para um nível aceitável as circunstâncias do trabalho, mas que ainda é maior do que para um trabalho de asseguração razoável.

A conclusão de um trabalho de asseguração razoável, no caso de uma auditoria é dada de forma positiva, quando o auditor afirma que as demonstrações financeiras foram representadas adequadamente de acordo com alguns critérios, e nos trabalhos de asseguração limitada, a conclusão é dada de forma negativa, e afirma que com base na revisão não se teve conhecimento de nenhuma modificação relevante a ser realizada.

A Estrutura Conceitual determina que cinco elementos devem estar presentes em um trabalho de asseguração desempenhado por um auditor independente, sendo eles (NBC Estrutura Conceitual, 2015):

- a) Relacionamento entre três partes;
- b) Objeto apropriado;
- c) Critérios adequados;
- d) Evidências apropriadas e suficientes;
- e) Relatório de asseguração escrito de forma apropriada.

Os trabalhos de asseguração possuem pelo menos três partes sendo elas: o auditor independente responsável pela asseguração da conclusão emitida, a parte responsável pelo objeto e os usuários interessados nas informações contidas no relatório de auditoria. O objeto do trabalho de asseguração deve ser identificável, mensurável e passível de avaliação, por meio de critérios adequados, para obtenção de evidências apropriadas e suficientes a fim de fundamentar uma conclusão de asseguração razoável ou limitada por meio do relatório o qual deve conter uma expressão clara referente à conclusão.

2.4 RELATÓRIO DE AUDITORIA E O NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR

Segundo a NBC TA Estrutura Conceitual, o relatório do auditor é o produto de um trabalho de asseguração da Auditoria, que apresenta o resultado final do trabalho realizado pelo Auditor. Por intermédio dele, o auditor retrata o que foi examinado e sua conclusão referente ao conteúdo auditado.

De acordo com o texto editado em 26 de maio de 2015 pela Revista Transparência Ibracon – Edição nº 17,

O trabalho do auditor independente deve seguir uma metodologia e um conjunto de normas profissionais emitidas pelo CFC, equivalentes às normas internacionais, que estabelecem procedimentos para a realização de uma auditoria independente nas demonstrações contábeis.

No final de 2009, as normas foram renumeradas e classificadas para se ajustar a nova estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, aprovada pela Resolução CFC nº. 1.328/11. No Brasil, o novo relatório de auditoria orienta-se através da série 700 das NBC TAs, as quais correspondem as normas internacionais de auditoria, também conhecidas como *International Standards on Auditing* (ISA).

Em 17 de junho 2016, a NBC TA 700, que dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, foi alterada. Esta norma é aplicável a auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se encerram em 31 de dezembro de 2016, ou posteriores. Conforme a NBC TA 700, a NBC TA 701 trata da responsabilidade do auditor independente de comunicar os principais assuntos de auditoria no seu relatório. A NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente e a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, tratam do modo como a forma e o conteúdo do relatório do auditor são afetados quando o auditor expressa uma opinião modificada ou inclui um parágrafo de ênfase ou de outros assuntos no seu relatório.

A NBC TA 705 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. NBC TA 701, 2016) versa sobre a responsabilidade do auditor em emitir um relatório apropriado em um contexto em que, ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis de acordo com a NBC TA 700, o auditor constata a necessidade de expressar uma opinião modificada sobre as demonstrações da entidade. De acordo com a normativa existem três tipos de opiniões modificadas, quais sejam: opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião. A presente norma define sobre a apropriação de opinião modificada, a qual depende:

- a) da natureza do assunto que deu origem à modificação, ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante ou, no caso de impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorção relevante; e
- b) do julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto nas demonstrações contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. NBC TA 705, 2016, p. 2).

Portanto, o auditor deve modificar sua opinião quando após obter evidências apropriadas e suficientes, verifica que as demonstrações como um todo apresentam distorções relevantes, ou quando não consegue obter evidências a fim de concluir que as demonstrações não apresentam distorções relevantes. Ademais, a norma determina que o auditor deve expressar uma opinião contendo ressalva quando mesmo obtendo evidência de auditoria

apropriada e suficiente conclui que as distorções são relevantes, mas não generalizadas, bem como em situações em que não é possível que o auditor obtenha evidência apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião, porém conclui que em decorrência das distorções não detectadas, poderiam ser relevantes, mas não generalizadas.

Sendo assim, o auditor deve expressar uma opinião adversa quando, mesmo dispondo de evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis. Em síntese a abstenção de opinião ocorre quando o auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente para respaldar sua opinião e conclui que as possíveis consequências de distorções não detectadas, poderiam ser relevantes e generalizadas.

As revisões normativas realizadas no ano de 2016, relacionadas ao processo de convergência, trouxeram alterações relativas a formatação do NRA, e tornaram-se aplicáveis em auditorias de demonstrações contábeis exercício findo em 2016, ou posteriores.

A Figura 1, a seguir, revela a estrutura referente as seções do relatório do auditor independente, anterior a modificação introduzida por meio da NBC TA 700, ocorrida no ano de 2016.

Figura 1– Estrutura do Relatório do Auditor Independente

Estrutura Relatório de Auditoria

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 pela autora (2017).

A alteração normativa introduziu no relatório o item Opinião do auditor, e nesta seção o auditor deve formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis elaboradas, informar que a auditoria foi conduzida de acordo com as normas, referenciar a seção que descreve as responsabilidades do auditor e emitir uma declaração na qual afirma que o auditor é independente e está de acordo com os princípios éticos relevantes para a auditoria. Conforme pode ser observado na Figura 1, a primeira seção tratava do Parágrafo introdutório. A seção responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis, e responsabilidade do auditor foram inseridos após as seções: base para opinião do auditor, os principais assuntos de auditoria, e outras informações que acompanham as demonstrações e o relatório do auditor.

A Figura 2, a seguir, apresenta a estrutura do Novo Relatório de Auditoria, a partir das alterações realizadas NBC TA 700:

Figura 2– Estrutura do Novo Relatório de Auditoria Independente

Estrutura do Novo Relatório de Auditoria

- 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 pela autora (2017).

O parágrafo Principais Assuntos de Auditoria não era abordado pelo auditor ao emitir a sua opinião no modelo anterior as alterações. 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.

Segundo a NBC TA 701, a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor "[...] não substitui a emissão de opinião modificada por parte do auditor, quando exigido nas circunstâncias de trabalho de auditoria, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente."

2.5 PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA

Após alteração da norma NBC TA 700, foi introduzido no relatório do auditor o parágrafo que trata dos Principais Assuntos de Auditoria. A partir dessa alteração, o auditor independente deve comunicar os principais assuntos de auditoria, de acordo com a NBC TA 701 – que versa sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente, a qual se aplica na auditoria das demonstrações financeiras de entidades listadas na Bolsa de Valores e em circunstâncias que o auditor achar viável realizar a comunicação. De acordo com a norma “O auditor deve determinar quais assuntos, entre aqueles comunicados aos responsáveis pela governança, exigiram atenção significativa na realização da auditoria”.

Segundo a NBC TA 701, (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. NBC TA 701, 2016), a comunicação dos principais assuntos de auditoria tem o intuito de

tornar o relatório de auditoria mais informativo e transparente em relação à auditoria realizada. Ele auxilia aos usuários a entender os assuntos que tiveram maior relevância em seu julgamento. A comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor, de acordo com a norma:

- a) não substitui a divulgação nas demonstrações contábeis que a estrutura aplicável de relatórios financeiros exige que a administração faça ou que são necessárias para atingir o objetivo de apresentação adequada;
- b) não substitui a emissão de opinião modificada por parte do auditor, quando exigido nas circunstâncias de trabalho de auditoria, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente;
- c) não substitui a apresentação de relatório, de acordo com a NBC TA 570 – Continuidade Operacional, itens 22 e 23, quando existe incerteza significativa em relação a fatos ou condições que podem gerar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade; ou
- d) não é uma opinião separada sobre os assuntos tomados individualmente. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. NBC TA 701, 2016, p. 2).

Conforme a norma supracitada, o auditor não deve comunicar um assunto nesta seção, quando tiver que emitir opinião modificada resultante desse assunto. Nesta seção do relatório, o auditor deve descrever o motivo pelo qual o assunto foi considerado em seu julgamento como um dos mais significativos e como o assunto foi tratado na auditoria. O auditor deve criar um subtítulo para cada um dos principais assuntos sob o título “Principais assuntos de auditoria”.

A empresa KPMG, uma das maiores empresas de auditoria e consultoria, conhecida como uma das *BigFour*, publicou uma matéria sobre os principais assuntos de auditoria na qual ela afirma que eles são identificados como: assuntos comunicados aos responsáveis pela governança, assuntos que exigiram atenção significativa do auditor na execução da auditoria e principais assuntos de auditoria. Segundo a Big Four, a descrição dos principais assuntos de auditoria deve ser customizada para cada entidade e deve (KPMG, [c2017]):

- a) indicar o motivo porque foi considerado como um assunto de maior importância para a auditoria;
- b) descrever como o assunto foi endereçado na auditoria;
- c) fazer referência à correspondente divulgação nas demonstrações financeiras.

De acordo com a NBC TA 705, assuntos que dão origem à modificação de opinião ou à uma incerteza significativa capaz de gerar dúvida relevante quanto a continuidade operacional da entidade, são por natureza, principais assuntos de auditoria. O auditor deverá descrever os principais assuntos em seu relatório, exceto se por regulamento seja proibido realizar sua divulgação, e em casos que o auditor julgue que o assunto não deva ser

comunicado por provocar consequências negativas em decorrência de tal divulgação. A determinação dos principais assuntos de auditoria tem por base o julgamento do auditor ao selecionar os assuntos mais importantes entre aqueles comunicados aos responsáveis pela governança.

2.6 ESTUDOS RELACIONADOS

O Quadro 1 elenca artigos que tratam de assuntos relacionados a este Trabalho de Conclusão de Curso.

Quadro 1 - Estudos relacionados ao objeto desta pesquisa, objetivos e conclusões

Autores	Objetivo Geral	Conclusão
Marcella Kattiany Pereira de Souza, Vagner Antônio Marques (2017)	O objetivo do presente estudo foi identificar e analisar os principais assuntos de auditoria reportados nos relatórios dos auditores das empresas que compuseram o IBOVESPA.	Os resultados evidenciaram que foram reportados 171 PAA's, em torno de 3,49 por empresa. Os Principais Assuntos de Auditoria (PAA's) reportados foram sobre Recuperabilidade dos ativos (16%), Contingências (15%), Reconhecimento de receitas (13%) e Projeção de resultados futuros para a realização de ativos (10%).
Adalene O. Silvestre, Kélim B. Sprenger, Clóvis A. Kronbauer (2016)	Verificar quais são os principais motivos que ocasionam a emissão de relatório de auditoria independente modificado, nas empresas listadas no segmento tradicional da BM&FBOVESPA, no período pré e pós-convergência aos padrões internacionais de contabilidade	Os principais resultados demonstram que os motivos predominantes no período pré-convergência são investimentos e tributos; e no período pós-convergência são investimentos e continuidade. Quanto à relação entre os motivadores do período pós-convergência e as alterações normativas, verificou-se que do total de 213, 36 estão relacionados ao teste de impairment, arrendamento mercantil, intangível e empréstimos e financiamentos.
Rafael Lopes Cardozo de Castro, João Paulo Barros Vasconcelos, José Alves Dantas (2015)	Este estudo teve por objetivo avaliar os impactos da adoção das International Standards of Auditing (ISAs) nas opiniões dos auditores sobre as demonstrações financeiras dos bancos brasileiros, além de mapear as principais causas de modificação de opinião e/ou apresentação de parágrafos de ênfase e de outros assuntos	Os resultados dos testes de diferença de média revelaram aumento, mas não estatisticamente relevante, da frequência de relatórios com modificação de opinião. Entre os assuntos destacados para justificar a opinião modificada destacam-se a não reclassificação de operações de arrendamento mercantil, a apropriação indevida de receitas e despesas e questões de natureza atuarial.
Renato Henrique Gurgel Mota, Adilson de Lima Tavares, Márcia Reis Machado (2010)	Verificar quais assuntos estão sendo tratados nos parágrafos de ênfase e de outros assuntos nos Relatórios de Auditoria Independente do exercício de 2010.	Como resultado, verificou-se que o assunto mais citado no parágrafo de ênfase refere-se a diferenças entre as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade e, no parágrafo de outros assuntos, destacou-se o exame da Demonstração do Valor Adicionado.

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Com base nos estudos anteriores, verifica-se a partir dos resultados que os principais assuntos de auditoria mais tratados no estudo foram Recuperabilidade dos ativos, Contingências, Reconhecimento de receitas e Projeção de resultados futuros para a realização de ativos. Determinados assuntos que ocasionaram modificação de opinião não foram os mesmos após as convergências às normas internacionais de contabilidade, bem como a adoção de tais normas ocasionaram um aumento da frequência dos relatórios com opinião modificada.

A seção a seguir apresenta os procedimentos metodológicos do presente estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa classifica-se com base nos seguintes aspectos: pela abordagem do problema, pelos seus objetivos, e pelos procedimentos técnicos utilizados em sua elaboração. De acordo com a forma de abordagem do problema, este estudo caracteriza-se predominantemente como qualitativo, tendo em vista que o trabalho visa analisar a natureza dos PAAs mencionados nos relatórios de auditoria independente findo exercício 2016 das empresas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo. Richardson (1999, p.80) revela que:

“[...] os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.”.

Destaca que abordar um problema de forma qualitativa pode ser uma forma adequada para conhecer a natureza de um fenômeno.

Em relação aos objetivos, esta pesquisa é denominada como descritiva, uma vez que observar, analisar e coletar os dados referentes à seção Principais Assuntos de Auditoria constantes nos relatórios do auditor independente, das empresas listadas na BM&F Bovespa, com o intuito de verificar frequência dos PAAs e analisar sua natureza. Na pesquisa descritiva realiza-se o estudo, a análise, o registro e a interpretação dos fatos sem a interferência do pesquisador (BARROS; LEHFELD, 2007). Na concepção de Perovano (2014) o processo descritivo visa à identificação, o registro e a análise das características fatores ou variáveis que se relacionam com o fenômeno ou processo.

Por fim, quanto aos procedimentos esta pesquisa foi considerada como documental, uma vez em observância a fonte de coleta e análise são os novos relatórios de auditoria das empresas listadas na BM&FBovespa. A pesquisa documental utiliza materiais que ainda não receberam análise aprofundada (SILVA; GRIGOLO, 2002). A pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc. (FONSECA, 2002, p. 32).

A fim de compor o presente trabalho, realizou-se uma pesquisa no *site* da BM&FBovespa, durante os meses agosto e setembro de 2017, com o intuito de coletar e analisar os dados constantes na seção dos Principais Assuntos de Auditoria dos relatórios

emitidos pelos auditores independentes referentes as demonstrações contábeis das 437 empresas listadas na Bolsa de Valores. As empresas auditadas estão classificadas por setor de atuação de acordo com o desenvolvimento de suas principais atividades operacionais, por subsetor e seguimento.

No decorrer da pesquisa, observou-se que algumas empresas estavam classificadas em duplicidade, em setores ou segmentos diferentes. Para realizar a contagem de PAAs, as empresas que apareciam em duplicidade em setores diferentes, foram consideradas apenas uma vez no setor de maior relevância relacionado a sua atividade fim. O quadro 2 relaciona os setores, o número de empresas identificados e o percentual representativo de cada setor.

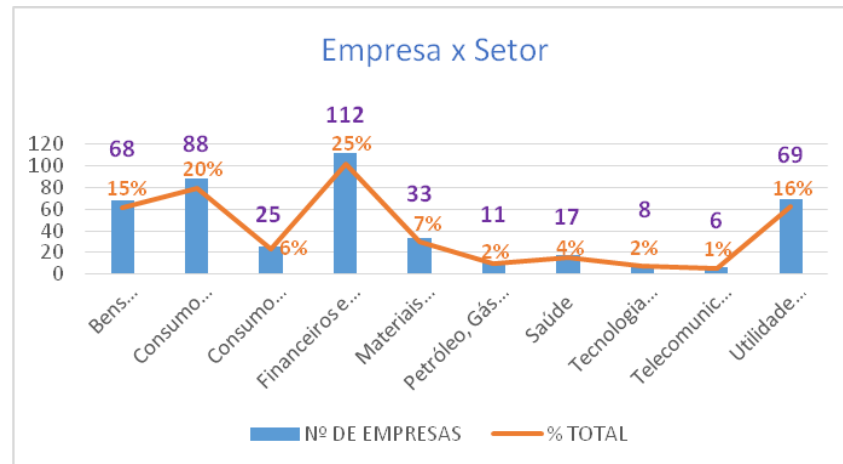
Quadro 2 – Número de empresas classificadas pelos respectivos setores que compuseram a pesquisa.

Setor	Nº de empresas	%
Bens Industriais	68	16%
Consumo Cíclico	88	20%
Consumo Não Cíclico	25	6%
Financeiros e Outros	112	26%
Materiais Básicos	33	8%
Petróleo, Gás e Combustíveis	11	3%
Saúde	17	4%
Tecnologia da Informação	8	2%
Telecomunicações	6	1%
Utilidade Pública	69	16%
TOTAL	437	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Fundamentando-se no Quadro 2, verifica-se que o setor Financeiros e Outros, detém o maior número de empresas, tendo em vista que o mesmo é composto por 112 entidades. Na sequência o setor Utilidade Pública constitui-se por 69 companhias, Consumo Cíclico (88), Bens Industriais (68), Materiais Básicos (33), Consumo Não Cíclico (25), Saúde (17), Petróleo, Gás e Combustíveis (11), Tecnologia da informação (8), e Telecomunicações integrado por 6 organizações. O Gráfico 1 representa os percentuais apresentados no Quadro 2 supracitado, o qual relaciona o percentual de empresas por setor relacionados na BM&F Bovespa.

Gráfico 1 – Quantidade de empresas listadas na Bolsa classificadas por setor de atuação:



Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Conforme pode ser observado no Gráfico 1, Setor Financeiro e Outros detém a maior representatividade, uma vez que corresponde a 26%. Logo após o setor Consumo Cíclico representa 20%, Bens Industriais e Utilidade Pública (16%). Os setores que detém uma quantidade menor de empresas por setor são: Materiais Básicos proporcional a 8%, Consumo Não Cíclico (6%), Saúde (4%), Petróleo, Gás e Combustíveis (3%), Tecnologia da Informação (2%) e Telecomunicações representando 1% da totalidade.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Para atender ao objetivo proposto, são apresentados nesta seção as análises dos relatórios de auditoria de 437 empresas listadas na BM&FBOVESPA. Foram consideradas informações referentes aos PAAs mais frequentes encontrados na pesquisa realizada, os PAAs menos frequentes, as firmas de auditoria que auditaram as companhias, os tipos de opinião modificada encontrados nos relatórios, os PAAs mais frequentes e a relação com os relatórios com opinião modificada, e a análise de relação entre os assuntos que geraram modificação nos relatórios e os assuntos que foram tratados como PAAs pelos auditores.

Na presente pesquisa, a partir da análise de dados dos relatórios de auditoria, identificou-se a ocorrência de 1100 (mil e cem) PAAs. Posto isso, com o intuito de organizar os dados coletados, os PAAs foram agrupados em 19 categorias, conforme demonstrado no Quadro 3.

Quadro 3 – Frequência de PAAs

Categoria Geral de PAA	Frequência	%
Valor recuperável do ativo	187	17,0%
Provisões e Contingências	158	14,4%
Reconhecimento de receitas	152	13,8%
Realização de impostos diferidos	75	6,8%
Outros	66	6,0%
Mensuração a valor justo	65	5,9%
Estimativa	53	4,8%
Tributos	46	4,2%
Ativo de concessão e setorial	44	4,0%
Instrumentos financeiros	42	3,8%
Gestão de liquidez/Continuidade Operacional	39	3,5%
Investimento	39	3,5%
Benefícios pós emprego	29	2,6%
Gestão de Riscos	26	2,4%
Estoques	19	1,7%
Transações com partes relacionadas	16	1,5%
Empréstimos e financiamentos	15	1,4%
Ativo Imobilizado	15	1,4%
Covenants	14	1,3%
Total	1100	100,0%

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

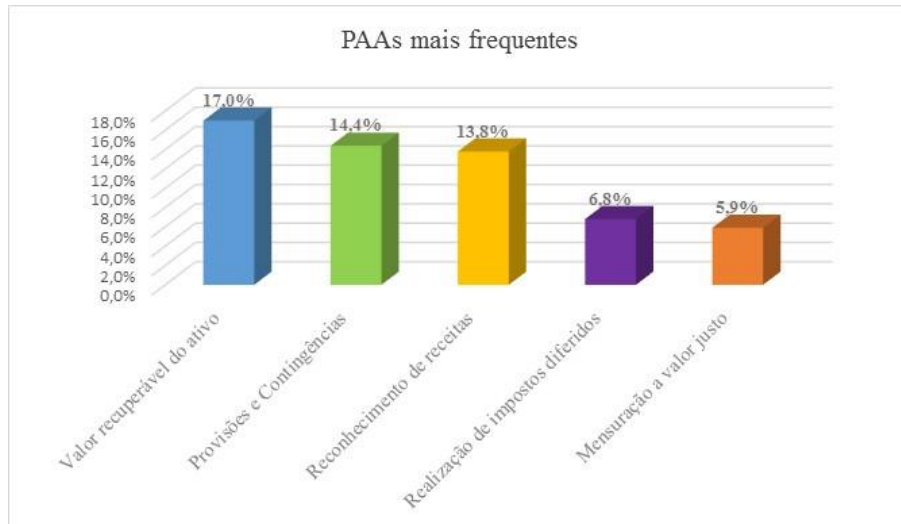
No contexto relacionado à ordenação dos dados, o critério de avaliação utilizado objetivando o enquadramento dos PAAs entre mais frequentes e menos frequentes, foi o percentual de representatividade relacionado a frequência de cada tema. Deste modo, foram considerados PAAs mais frequentes os que apresentaram ocorrência nos relatórios maior que 5%, e menos frequentes os PAAs que compreenderam incidência menor que 5%. Vale ressaltar que a categoria Outros foi composta por assuntos que apresentam frequência irrelevante, uma vez que representam ocorrência menor que 0,1%.

4.1 PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA MAIS FREQUENTES

A partir dos dados constantes no Quadro 3, verificou-se que as categorias de PAA com maior representatividade nos relatórios de auditoria foram: Valor Recuperável do Ativo que representou 17% do total de PAAs; Provisões e Contingências correspondendo a 14,4%; Reconhecimento de receitas representando 13,8%; Realização de impostos diferidos, com frequência 6,8%, e Mensuração a valor justo, com 5,9%.

O gráfico 2 apresenta a relação de PAAs mais frequentes encontrados na presente pesquisa.

Gráfico 2 – Principais Assuntos de Auditoria mais frequentes encontrados nos 437 relatórios das empresas listadas na BM&FBovespa:



Fonte: Elaborado pela autora (2017).

O Gráfico 2 apresenta os percentuais associados aos 5 (cinco) PAAs mais frequentes encontrados a partir da análise dos relatórios de auditoria. Tais temas representam 57,9% dos PAAs, totalizando 637 PAAs de um total de 1100 encontrados nos 437 relatórios.

4.1.1 Valor recuperável de ativos

O assunto Valor Recuperável de Ativos destacou-se em relação aos demais PAAs, uma vez que foi mencionado em 187 relatórios, correspondendo a 17% de frequência. Após verificação da frequência, observou-se o conteúdo descrito na seção PAAs dos relatórios em que estavam presentes este tema, a fim de verificar a motivação deste assunto ter se tornado um PAA, bem como verificar como a auditoria tratou o tema.

Preliminarmente os auditores verificaram as Notas Explicativas das Companhias, e perceberam a existência de indicadores de perda por redução recuperável em relação às Unidades Geradoras de Caixa (UGC), bem como o cálculo do valor recuperável por segmento de negócio, de modo que a Companhia se utilizou avaliações baseadas no método de fluxo de caixa descontado, com base em projeções econômico-financeiras.

Sendo assim, a auditoria conduziu o assunto de modo a compreender o modelo e implementação dos controles internos relacionados ao orçamento e análises relacionadas ao valor recuperável da Companhia. Avaliaram a razoabilidade da estimativa dos valores em uso, a UGC, a metodologia utilizada pela entidade para realização de testes de redução ao valor recuperável, as premissas da empresa relacionadas ao crescimento econômico projetado, a inflação dos custos e taxas de desconto, além de realizarem uma análise de sensibilidade sobre essas premissas. Ademais, compararam a soma dos fluxos de caixa descontados com os

valores registrado no ativo imobilizado e intangível. Concluíram que seus testes foram consistentes com a avaliação da Companhia, assim como a adequação das divulgações.

Desta forma, considerou-se um PAA na opinião dos auditores tendo em vista que o processo de avaliação de recuperabilidade do ativo envolve um grau significativo de julgamento necessário, e baseia-se em premissas afetadas por condições futuras econômicas e de mercado, tais como, incertezas relevantes relacionadas às projeções de fluxo de caixa e suas estimativas para determinar a capacidade de recuperação desses ativos, assim como a taxa de desconto, projeção do crescimento econômico, inflação de custos utilizados na determinação do valor em uso dos ativos, bem como à complexidade do processo.

4.1.2 Provisões e Contingências

Provisões e Contingências, foi o segundo PAA mais contemplado nos relatórios, visto que se revelou em 158 relatórios, com 14,4% de frequência. Desta forma, foram observados o conteúdo descrito na seção PAAs dos relatórios em que estavam presentes este assunto, com o intuito de assimilar o motivo deste assunto ter se tornado um PAA, além de investigar como a auditoria tratou o tema.

Inicialmente os auditores verificaram as notas explicativas divulgadas pela Companhia e observaram a existência de processos administrativos e judiciais em andamento. Ao analisar as demonstrações descobriram que a companhia não constitui provisão para contingências, devido a inexistência de processos classificados como “perda provável” pelo jurídico, porém divulgou em nota explicativa os classificados como “perda possível”.

A auditoria buscou compreender sobre como os processos em andamento são monitorados e analisados para que a administração decida sobre o que deve ser provisionado e quais as divulgações necessárias. Aplicou o procedimento referente a cartas de circularização junto aos advogados quanto a verificação sobre perdas prováveis, possíveis e remotas. Além disso, verificou-se a adequação das divulgações da companhia.

Sendo assim, a auditoria considerou o assunto relacionado a mensuração, reconhecimento e divulgação das Provisões e Passivos Contingentes, como um PAA devido a classificação de riscos de tais processos, pois envolvem julgamento significativo que podem resultar em impactos relevantes sobre o valor reconhecido nas demonstrações financeiras caso houvesse necessidade de constituição para provisão de contingências.

4.1.2 Reconhecimento de Receitas

O assunto Reconhecimento de receitas foi o terceiro PAA mais frequente, destacando-se em 152 relatórios, com 13,85% de ocorrência. Foram observados o conteúdo descrito na seção PAAs dos relatórios em que estavam presentes este assunto, com o intuito de compreender o fundamento deste assunto ter se tornado um PAA, além de pesquisar sobre como a auditoria tratou o tema.

A princípio os auditores verificaram que a Companhia reconhece suas receitas quando os produtos/serviços vendidos tenham sido efetivamente entregues aos seus clientes, para tanto apurou que existem controles os quais visam assegurar que as receitas sejam reconhecidas corretamente no período de competência. Esse processo abrange as transações dos mercados interno, especificidades de cada localidade onde a Companhia tem operações e condições comerciais e contratuais de cada transação.

Posteriormente, os procedimentos de auditoria aplicados foram: avaliação e testes sobre os sistemas de TI; revisão dos controles internos sobre os comprovantes de entrega e transferência de riscos e benefícios dos produtos; avaliação das premissas e políticas adotadas pela Administração, bem como verificação quanto à conformidade do reconhecimento da receita; e revisão das notas explicativas a fim de analisar as demonstrações contábeis quanto à conformidade com as práticas contábeis das normas internacionais de contabilidade, após o processo de convergência.

Portanto, os auditores consideraram o Reconhecimento de receitas como um principal assunto de auditoria devido ao alto grau de julgamento envolvido na determinação dos cálculos base para o reconhecimento da receita, a complexidade dos registros, processamento e reporte das informações, controles internos envolvidos nesse processo, bem como a representatividade das receitas nas demonstrações financeiras das companhias.

4.1.4 Realização de impostos diferidos

Na sequência o PAA referente a assuntos relacionados a Realização de impostos diferidos, foi o quarto PAA mais frequente, de modo que foi mencionado em 75 relatórios de auditoria, o qual apresentou uma frequência de 6,8%. Posteriormente a análise da frequência, observou-se o conteúdo descrito na seção PAAs dos relatórios em que estavam presentes este tema, a fim de verificar o motivo pelo qual ele foi enquadrado como PAA, além de apurar a quais procedimentos adotados pela auditoria para tratamento do conteúdo.

De modo preliminar, foram verificadas as notas explicativas das companhias referentes as demonstrações das companhias, com o intuito de verificar os saldos de tributos

diferidos, e observou-se que havia existência significativa de ativos diferidos, considerados como base para geração de lucros tributáveis futuros.

A auditoria conduziu o assunto realizando avaliação das premissas utilizadas nas projeções dos lucros tributáveis futuros, tais como crescimento das vendas, diminuição dos custos e despesas, comparação de dados com fontes externas. Analisou-se a adequação das leis tributárias e deduções fiscais na determinação da base de prejuízos fiscais, bem como evidências.

A firma de auditoria considerou Realização de impostos diferidos como um PAA devido a sua relevância e incerteza de realização desses créditos futuros, de modo que dependem do êxito da administração em atingir resultados projetados, condicionados a macroeconomia, ao mercado e a limitações estabelecidas por legislações tributárias.

4.1.5 Mensuração a valor justo

Em síntese, o quinto PAA mais frequente foi Mensuração a valor justo, o qual foi mencionado em 65 relatórios, denotando 5,9% de frequência. Após mensuração da frequência, observou-se o conteúdo descrito na seção PAAs dos relatórios que tratavam o assunto, a fim de verificar o argumento pelo qual ele foi qualificado como PAA, além de apurar a quais procedimentos adotados pela auditoria para tratamento do conteúdo.

Inicialmente foram analisadas as políticas contábeis das organizações, as quais definem que as propriedades para investimento são avaliadas e registradas contabilmente pelo seu valor justo. Avaliadores externos auxiliam na determinação do valor justo, premissas relativas a rentabilidade das PPIs, taxas de crescimento, taxas de desconto e projeções de fluxo de caixa, visto que quaisquer oscilações que transcorram nessas estimativas podem impactar de forma relevante o valor desses ativos e, conseqüentemente, as demonstrações financeiras consolidadas.

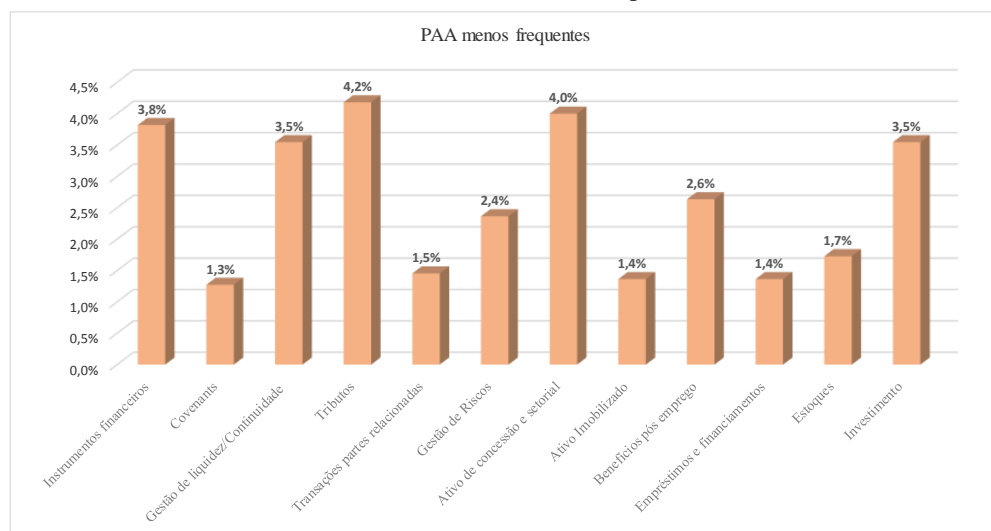
Os auditores avaliaram a razoabilidade, a consistência dos dados e premissas utilizados na preparação dos laudos de avaliação econômica do valor justo das PPIs, tais como taxas de crescimento, taxas de desconto e projeções de fluxos de caixa, assim como a razoabilidade dos cálculos efetuados para determinação do valor justo, dos impostos diferidos decorrentes da diferença temporária entre o saldo contábil e fiscal das propriedades. Também realizaram avaliação referente a conformidade das divulgações efetuadas pela Companhia, premissas e metodologia adotadas na mensuração do valor justo.

No julgamento das firmas de auditoria, o tema mensuração a valor justo foi considerado um PAA pois a determinação do valor justo está sujeita a um nível maior de incerteza, na medida em que a Companhia efetua julgamentos significativos para estimar esses valores.

4.2 PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA MENOS FREQUENTES

Na pesquisa foram encontrados PAAs com frequência menor do que 5%, considerados menos frequentes, porém de grande relevância. Conforme pode ser observado no gráfico abaixo, dentre os menos frequentes, os PAAs Instrumentos Financeiros, Continuidade relacionada a Gestão de Liquidez, Transações com partes relacionadas, Tributos, Gestão de riscos, *Covenants*, foram assuntos considerados importantes no julgamento dos auditores.

Gráfico 3 – Principais Assuntos de Auditoria menos frequentes encontrados nos 437 relatórios das empresas listadas na BM&FBovespa:



Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Os PAAs tributos, ativo de concessão e setorial, instrumentos financeiros, e gestão de liquidez relacionada a continuidade operacional destacaram-se em relação aos demais, e investimento os quais apresentaram respectivamente os seguintes índices: 4,2%, 4,0%, 3,8%, 3,5% e 3,5%. A seguir aparecem os assuntos benefícios pós-emprego, e gestão de riscos, destacando-se em 2,6% e 2,4% dos relatórios. Na sequência os PAAs referente a estoques (1,7%), transações com partes relacionadas (1,5%), ativo imobilizado (1,4%), empréstimos e financiamentos (1,4%), e *covenants* citados em 1,3% dos relatórios de auditoria.

4.3 FIRMAS DE AUDITORIA

As empresas analisadas foram auditadas por 49 firmas de auditoria, contudo as que auditaram um número maior de empresas foram: KPMG Auditores Independentes, *PricewaterhouseCoopers*, Ernst & Young, *Deloitte ToucheTohmatsu*, BDO RCS Auditores Independentes SS, Grant Thornton Auditores Independentes, e BKR - Lopes, Machado Auditores. As firmas que auditaram o maior número de empresas são conhecidas como *Big Four*, em razão de serem as quatro maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria conhecidas mundialmente. Fazem parte desse grupo as empresas Ernst & Young, KPMG Auditores Independentes, *PricewaterhouseCoopers* e *Deloitte Touche Tohmatsu*.

Quadro 4 – Relação de firmas de auditoria que auditaram as 437 empresas analisadas

Firmas de auditoria	Empresas auditadas
KPMG Auditores Independentes	106
Price Waterhouse Coopers Auditores Independentes	75
ERNST & Young Auditores Independentes S/S	73
Deloitte Touche Tohmatsu	57
Grant Thornton Auditores Independentes	20
BDO RCS Auditores Independentes SS	34
BKR - Lopes, Machado Auditores	12
Baker Tilly Brasil Auditores Independentes S/S	5
Berkan Auditores Independentes S.S.	3
Outras	52
Total	437

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Observando-se o Quadro 4, é possível notar que os trabalhos de auditoria realizados referentes a findo exercício 2016, foram auditados predominantemente pela KPMG Auditores Independentes, responsável pela emissão de 106 (cento e seis relatórios), seguida da *PricewaterhouseCoopers* Auditores Independentes com a emissão de 75 (setenta e cinco) relatórios, da Ernst & Young com a emissão de 73 (setenta e três relatórios), e a seguir pela *Deloitte Touche Tohmatsu*, que emitiu 57 (cinquenta e sete relatórios). O grupo Outras reuniu 40 firmas de auditoria que auditaram de uma a duas companhias.

4.4 TIPOS DE OPINIÃO EMITIDAS PELO AUDITOR E CONFORMIDADE DOS RELATÓRIO DE AUDITORIA

A partir da análise das 437 empresas listadas na BM&F Bovespa, pode-se observar que 25 relatórios apresentaram modificação de opinião do auditor, e 412 não continham opinião modificada.

O gráfico abaixo representa a apropriação de opinião do auditor quanto a modificação de opinião referente às demonstrações contábeis das companhias.

Gráfico 4 – Tipos de relatórios encontrados na presente pesquisa:



Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Entre as empresas analisadas, observou-se que 6% dos relatórios foram emitidos apresentando modificação de opinião, e 94% foram emitidos sem ressalva. O gráfico abaixo representa os tipos de modificação encontrados na presente pesquisa.

Gráfico 5 – Percentual referente aos tipos de modificação encontrados nas empresas listadas:



Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Dentre os 25 relatórios que contiveram opinião modificada, 11 apresentaram abstenção de opinião as quais representam 41% e 14 compreenderam opinião com ressalva, representando 59%.

No presente estudo realizou-se uma análise quanto a conformidade dos relatórios após as alterações normativas, as quais refletiram a nova estrutura do NRA. Verificou-se que apenas 8 (oito) empresas não apresentaram os relatórios de auditoria em conformidade com as alterações ocorridas na NBC TA 701.

O quadro 5 reflete a adequação às normas contábeis editadas dos relatórios analisados.

Quadro 5 - Conformidade dos 437 relatórios de auditoria analisados

Relatórios	Quantidade	%
De acordo com a norma	429	98%
Em desacordo com a norma	8	2%
Total	437	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

O Quadro 5 demonstra que grande parte das firmas de auditoria emitiram os relatórios observando as revisões realizadas nas normas que tratam do NRA. Conforme pode ser verificado, 98% dos relatórios estavam de acordo com a nova estrutura do NRA, e apenas 2% não se adequaram as normativas.

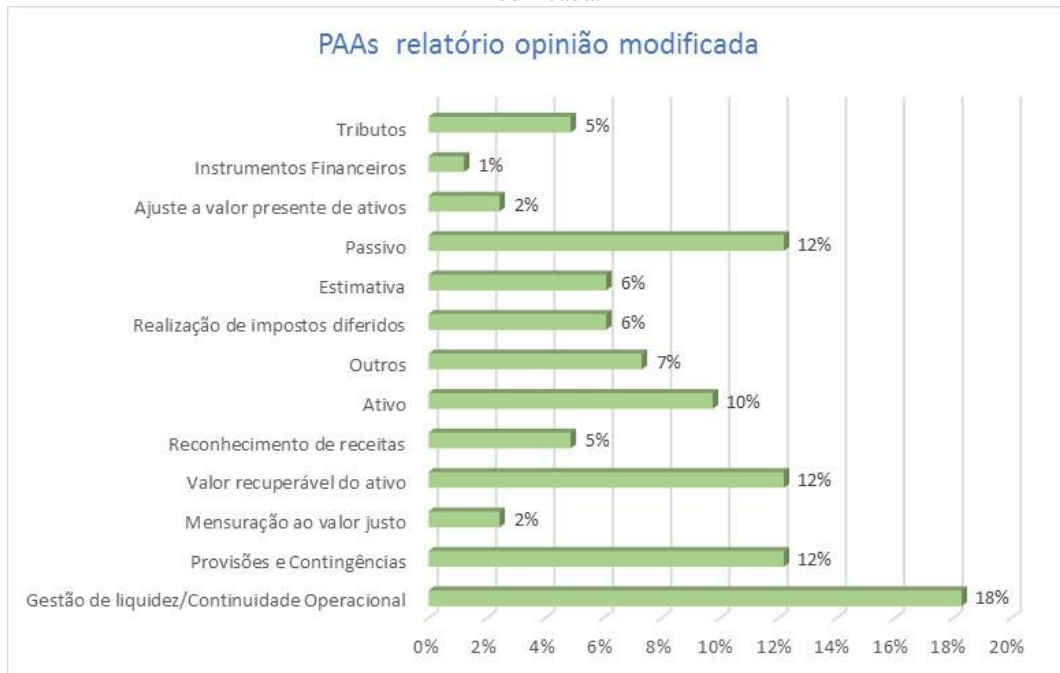
4.5 PAAs MAIS FREQUENTES E OS RELATÓRIOS COM OPINIÃO MODIFICADA

Conforme pode ser observado no Gráfico 5, apenas 6% dos relatórios apresentaram opinião modificada. Dentre os relatórios modificados a base para opinião com ressalva ou abstenção de opinião do auditor está relacionada aos seguintes assuntos: incerteza sobre o uso do pressuposto de continuidade operacional relacionados a incertezas quanto a gestão de liquidez dos passivos da empresa, incertezas devido ao plano de recuperação judicial, quanto a realização de receitas, prejuízos operacionais, valor recuperável do ativo, ausência de relatórios financeiros devido a erros no sistema, diferença não conciliada nos adiantamentos de clientes, ausência de recebimento de circularização de bancos, mensuração a valor justo, a administração não disponibilizou documentação suporte suficiente para conclusão de opinião, provisão para contingências, PCLD e ajuste a valor presente ligados ao arrendamento mercantil, repasses a convênios, não recolhimento de tributos, transações com partes relacionadas, classificação de passivos, reconhecimento de receitas, realização de ativos diferidos, instrumentos financeiros, *covenants*, gestão de riscos, assuntos relacionados ao ativo, passivo e estimativas contábeis.

A partir da análise dos principais assuntos de auditoria observou-se que os PAAs que serviram de base para opinião modificada e os mencionados na seção de PAA dos relatórios estão relacionados aos PAAs mais frequentes encontrados nos 437 relatórios analisados. Posto isso, com o intuito de organizar os dados coletados, os PAAs foram agrupados em 13 categorias, conforme pode ser observado no Gráfico 6.

O gráfico 6 representa os principais assuntos de auditoria que serviram de base modificação de opinião no relatório dos auditores.

Gráfico 6 – Percentual referente aos PAAs encontrados nos relatórios que apresentaram opinião modificada.



Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Importante ressaltar que assuntos denominados ativo de concessão, investimento e estoques foram agrupados dentro do ativo, bem como passivo de concessão, benefícios pós emprego, empréstimos e financiamento, e pagamentos a terceiros foram reunidos dentro do assunto passivo.

Conforme Gráfico 6 o assunto Valor Recuperável do ativo, Passivo, Provisões e Contingências apareceram em uma frequência de 12% nos relatórios modificados, tais quais estão listados entre os mais frequentes entre os PAAs do total de 437 empresas, de modo que apresentaram respectivamente a seguinte frequência: 17,0%, 5,9% e 14,4%, conforme pode ser observado na seção 4.1 da presente pesquisa. Assuntos agrupados ao ativo revelaram-se em 10% dos relatórios com modificação. Os assuntos relacionados à estimativa e realização de impostos diferidos representaram 6% dos relatórios modificados.

O assunto reconhecimento de receitas representou 5% dos PAAs presentes nos relatórios com modificação de opinião, e estava presente entre os PAAs mais frequentes, de modo que apresentou em 13,8% do total de relatórios analisados. Assuntos como tributos, instrumentos financeiros, ajuste a valor presente representaram um percentual menor ou igual a 5%, conforme pode ser observado no Gráfico 6, tais quais estavam presentes entre os PAAs menos frequentes. Por fim, o assunto mensuração ao valor justo apresentou-se como base para modificação de opinião em apenas 2% dos relatórios, porém estava presente em 6% dos PAAs mais frequentes, e o assunto continuidade operacional relacionado a gestão de liquidez dos

passivos, estava presente em 18% dos relatórios que apresentaram opinião modificada, o qual representou 3,5% dos PAAs em relação ao total de relatórios analisados.

Enfim, observou-se que 76% dos principais assuntos mencionados nos relatórios que apresentaram modificação, estavam relacionados aos principais assuntos de auditoria mais frequentes encontrados na análise dos relatórios das 437 empresas listadas na BM&FBovespa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou analisar a natureza dos principais assuntos de auditoria presentes nos relatórios dos auditores independentes referentes a findo exercício 2016, após a implementação do NRA. Para tal fim, foi realizada uma análise dos relatórios emitidos por auditores independentes para as 437 empresas listadas na BM&FBovespa.

Conforme aludido anteriormente, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade tem por intuito trazer maior transparência e segurança aos usuários. A revisão das normas contábeis ocorridas no ano de 2016, a serem observadas pelas empresas com relação as demonstrações contábeis findo exercício em 2016 ou posterior, refletiu alterações no NRA. Com relação aos resultados da amostra 8 (oito) empresas representando aproximadamente 2% não apresentaram os relatórios de auditoria em conformidade com as alterações ocorridas na NBC TA 701. Deste modo, conforme pode ser observado, a maioria das empresas está apresentando os relatórios de acordo com a nova norma.

A presente pesquisa observou que aproximadamente 71% dos relatórios das empresas listadas em todos os setores da Bolsa de Valores foram emitidos pelas quatro maiores empresas de auditoria conhecidas como Big Four, e 29% dos relatórios foram emitidos por empresas de menor porte. De acordo com alguns estudos o mercado de auditoria é concentrado (DANTAS et al. 2012; VELOZO et. al. 2013). A fim de reduzir essa concentração, assegurar a independência do auditor e dar oportunidade para firmas de auditoria de menor porte, alguns países adotaram a rotatividade de firmas. Porém, o que se observa é que ainda há grande concentração de mercado. Atualmente no Brasil, a normas não exigem o rodízio, porém órgãos reguladores como CVM e BACEN possuem instruções normativas que demandam esta prática.

Diante da pesquisa foram constatados 1100 PAA presentes nos relatórios de todas as empresas listadas na Bolsa. Foi utilizado como parâmetro para mensuração dos dados, PAAs mais frequentes os que apresentaram incidência maior ou igual a 5%. Os assuntos mencionados na sequência que apresentaram maior incidência foram: Valor Recuperável de

Ativos (17%), Provisões e Contingências (14,4%), Reconhecimento de receitas (13,8%), Realização de Impostos diferidos (6,8%), e Mensuração ao valor justo (5,9%).

A partir da mensuração dos 5 (cinco) PAAs mais frequentes, observou-se que os assuntos foram considerados como principais assuntos de auditoria devido ao alto grau de julgamento necessário da administração com relação a premissas afetadas por variáveis externas assim como condições futuras econômicas de mercado, as quais envolvem incertezas relevantes relacionadas a projeções futuras associadas a taxas de mercado, ao crescimento econômico, a inflação, a estimativas, inflação de custos utilizados na determinação do valor em uso dos ativos, cálculos matemáticos, bem como a complexidade dos processos, e o gerenciamento de riscos envolvidos no tratamento desses assuntos. Além de incertezas relacionadas a macroeconomia, condicionados a macroeconomia, e a correta aplicação de normas que exigem elevado grau de entendimento assim como as legislações tributárias.

Em relação à apropriação de opinião do auditor, observou-se que apenas 6% dos relatórios possuíam modificação de opinião, dentre eles 59% dos relatórios apresentaram ressalva e 41% abstenção de opinião. Outro ponto relevante observado no estudo, foi a relação dos PAAs mais frequentes relacionados com os PAAs encontrados nos relatórios modificados. Os PAAs mais frequentes foram os que tiveram maior incidência nos relatórios modificados tanto na seção PAAs quanto na seção "Base para modificação de opinião".

Consoante a NBC TA 300, o auditor planeja e define sua estratégia global a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos para realização do seu trabalho, com o intuito de identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, conforme estabelecido na NBC TA 315. De acordo com a NBC TA 701, quando o auditor emite opinião adversa ou com ressalva, o tema que deu origem à modificação de opinião deve ser evidenciado na seção "Base para opinião com ressalva ou opinião adversa.". A apresentação separada do assunto que requereu modificação de opinião, e dos principais assuntos de auditoria, demonstra a maior relevância do primeiro assunto no relatório.

Em algumas situações o auditor referencia um assunto como "Base para modificação de opinião", bem como comunica outros principais assuntos de auditoria, os quais também são importantes para aumentar o entendimento da auditoria pelos usuários. Tais assuntos requerem atenção significativa do auditor, de modo que exigem julgamentos complexos, apresentam aspectos relevantes e até mesmo podem afetar aos procedimentos de auditoria, apresentando riscos significativos de distorção relevante, e impossibilitando o auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Deste modo, observa-se que os assuntos mais incidentes encontrados na seção "Base da opinião com ressalvas ou adversa" nos relatórios

modificados analisados e os PAAs mais frequentes identificados nos relatórios que não apresentaram opinião modificada, foram os mais frequentes com relação a mesma classificação de assuntos de auditoria tanto na seção base para opinião modificada, quanto na seção principais assuntos de auditoria, devido a apresentarem riscos significativos de distorção relevante em relação as demonstrações financeiras da entidade e elevado grau de julgamento do auditor e da administração.

Sendo assim, propõe-se para estudos futuros a replicação dessa pesquisa nos próximos anos a fim de verificar a partir da divulgação das companhias os principais assuntos de auditoria mais incidentes nos relatórios dos próximos exercícios. Sugere-se também uma análise minuciosa dos cinco assuntos mais frequentes encontrados nessa pesquisa quanto a possíveis complexidades relacionadas ao tratamento e ao elevado grau de julgamento desses temas por parte do auditor e da administração.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**: noções práticas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1986.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BARBOSA NETO, João Estevão; DIAS, Warley de Oliveira; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Impacto da Convergência para as IFRS na Análise Financeira: um estudo em empresas brasileiras de capital aberto. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 20, n. 4, p. 131-153, out./dez. 2009.

BARROS, A. J.P.; LEHFELD, N. A. S.. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Makron, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC Estrutura Conceitual**, de 25 de novembro de 2015. Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração. 2015a.25 novembro 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 200**, de 05 de setembro de 2016. Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. 2016a.05 setembro 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 300**, de 05 de setembro de 2016. Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis. 2016.05 setembro 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 315**, de 05 de setembro de 2016. Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. 2016.05 setembro 2016

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 570**, de 04 de julho de 2016. Continuidade Operacional. 2016.04 julho 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 700**, de 04 de julho de 2016. Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. 2016.04 julho 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 701**, de 04 de julho de 2016. Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.. 2016b.04 julho 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 705**, de 04 de julho de 2016. Modificações na Opinião do Auditor Independente. 2016.04 julho 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 706**, de 04 de julho de 2016. Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. 2016.04 julho 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Assuntos Internacionais**. 2017.

Disponível em:

<http://portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/assuntos_internacionais>. Acesso em: 02 dez. 2017.

CORDEIRO, Claudio Marcelo Rodrigues. **A importância do relatório e do parecer de auditoria para o auditor e para a organização auditada**. 2009. Disponível em: <https://vitorsts.files.wordpress.com/2013/04/artigo-relatorio_-parcer-de-auditoria-profclaudiomarcelo.pdf>. Acesso em: 13 mai. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CASTRO, R. L. C. C; VASCONCELOS, J. P. B; DANTAS, J. A. Impactos das Normas Internacionais de Auditoria nos Relatórios dos Auditores sobre as Demonstrações Financeiras dos Bancos Brasileiros. In: CONGRESSO USP INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 15., São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2015.

DANTAS, J.A. et al. Concentração de auditoria no mercado de capitais brasileiro. **Revista de Contabilidade e Organizações**. Ribeirão Preto, n.14, p. 4-21, 2012.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FRANCO, Hilário. **Auditoria Contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

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 abr. 2017.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Ed. da UFRGS, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBRACON, **O papel do auditor**. Maio de 2015. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=2778>>. Acesso em: 06 set. 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade para o nível de graduação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KPMG AUDITORES INDEPENDENTES. **Novo relatório do auditor**. [c2017]. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/br/pt/home/servicos/auditoria-asseguracao/novo-relatorio-auditor.html>>. Acesso em: 14 dez. 2017.

LONGO, Cláudio Gonçalo. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. São Paulo: Atlas, 2011.

LONGO, Cláudio Gonçalo. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. São Paulo: Atlas, 2015.

MOTA, Renato Henrique Gurgel. TAVARES, Adilson de Lima. MACHADO, Márcia Reis. **Relatórios de Auditoria Independente: Um Estudo dos Parágrafos de Ênfase e de Outros**

Assuntos das Empresas Listadas na Bm&Fbovespa. In: ENCONTRO DA ANPAD, 36., 2012, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2012.

MURARO, Mirna; ROTA, Diogo; MACHADO, Amanda de Almeida. **Relatório de Auditoria Independente**: Análise das Modificações na opinião do auditor nas demonstrações contábeis publicadas no jornal do comércio. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE, 15., Bento Gonçalves. Anais... Bento Gonçalves, 2015.

PEROVANO, D. G. **Manual de metodologia científica**: para segurança pública e defesa social. São Paulo: Juruá, 2014.

PIERRI JUNIOR, Marcelo Antonio; ALBERTON, Luiz. **Análise dos relatórios de auditoria das companhias listadas na BMF&Bovespa no ano de 2012**. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 5., 2012, Florianópolis. Anais... Florianópolis, 2012.

PRIVATTI, Geralda. Controles Internos Elevam Segurança – A Auditoria na era digital. **Revista Transparência do IBRACON** (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), São Paulo, n. 20, p. 11, 2015.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1976.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 8. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 1998.

SILVA, Franklin. SILVA, Maria. **O Que Não Foi Revelado?** Um estudo sobre a qualidade dos relatórios de auditoria em relação à exposição das empresas a riscos com instrumentos financeiros derivativos. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 14., 2014, São Paulo. Anais... São Paulo, 2014.

SILVA, Marise Borba de; GRIGOLO, Tânia Maris. Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II. **Caderno Pedagógico**. Florianópolis: Ed. da Udesc, 2002.

SILVESTRE, A. O.; SPRENGER, K. B; KRONBAUER, C. A. **Relatório modificado de auditoria**: análise pré e pós-convergência aos padrões internacionais de contabilidade. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE, 15., Bento Gonçalves. Anais... Bento Gonçalves, 2015.

SOUZA, M. K. P.; MARQUES, A. V. **Principais Assuntos de Auditoria e opinião sobre o risco de descontinuidade: uma análise das empresas do Ibovespa.** In: CONGRESSO UFU DE CONTABILIDADE, 2, 2017, Uberlândia. Anais... Uberlândia, 2017.

SOUZA, A. P.; RIOS, R. P. Convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais: um estudo de caso na organização fisco contábil. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque, São Paulo, v. 2, n. 1, 2011.

TERENSE, Ana Cláudia Fernandes; ESCRIVÃO FILHO, Edmundo. **Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa-ação nos estudos organizacionais.** In: ENCONTRO NACIONAL DE ESTUDANTES DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 26., 2006, Fortaleza, CE. **Anais...** Fortaleza: ENEGEP, 2006.

VELOZO et. al. Concentração de Firms de Auditoria: Atuação das Big Four no Cenário Empresarial Brasileiro. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 58, 2013.