



## **NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE: uma análise sobre os principais assuntos de Auditoria presentes nos relatórios dos auditores independentes de empresas listadas na B3**

Sanderson Ximendes Silva\*  
Francisco José Viana De Souza\*\*

### **RESUMO**

Em 2016, devido à necessidade de alinhamento das normas de contabilidade e auditoria aos padrões internacionais, o Brasil adotou o Novo Relatório de Auditoria independente, tornando-o mais informativo. Dentre as mudanças, a inserção da seção de principais assuntos de auditoria. O objetivo deste trabalho é identificar os elementos das informações econômico-financeiras mais comunicados na nova seção e analisar se houve aumento de relatórios emitidos com opinião modificada desde a adoção do Novo Relatório. Este trabalho é relevante por explorar a linha de pesquisa de auditoria na comunidade científica contábil. Foram abordados tópicos como: a contabilidade, auditoria interna e externa, convergência às normas internacionais e mercado de capitais. A metodologia caracterizada como quali-quantitativa, exploratória, descritiva e documental e se utilizou de *softwares* estatísticos para análise dos dados. Foram analisadas 14 empresas dos setores consumo não cíclico, financeiro e de utilidade pública, teve como resultados 46 Principais assuntos de auditoria, sendo 16 tipos diferentes. Como resultado complementar, a análise das empresas no período de 2013 a 2018, separando-os em dois grupos, um antes do novo relatório e o outro depois, percebeu-se, através do gráfico, que a quantidade de relatórios com opiniões modificadas teve uma tendência de aumento desde a adoção do Novo Relatório.

**Palavras-Chave:** Auditoria. Principais assuntos de auditoria. Novo Relatório do Auditor. Modificação de opinião.

### **NEW INDEPENDENT AUDITOR REPORT: An analysis of key audit issues presents in the reports of independent auditors of companies listed in B3**

#### **ABSTRACT**

In 2016, due to the need to align accounting and auditing standards with international standards, Brazil adopted the New Independent Audit Report, making it more informative. Among the changes, the insertion of the main audit subjects section. The objective of this work is to identify the elements of the economic and financial information most communicated in the new section and to analyze if there has been an increase in reports issued with modified opinion since the adoption of the New Report. This work is relevant for exploring the line of audit research in the accounting scientific community. Topics such as accounting, internal and external auditing, convergence to international standards and capital markets were addressed. The methodology characterized as quali-quantitative, exploratory, descriptive and documentary and used statistical software for data analysis. Fourteen companies from the non-cyclical, financial and public utility sectors were analyzed, with 46 main audit issues as results, being 16 different types. As a complementary result, the analysis of companies in the period 2013 to 2018, separating them into two groups, one before the new report and the other after, it was noticed, through the graph, that the amount of reports with modified opinions had an increasing trend since the adoption of the New Report.

**Keyword:** Audit. Main audit matters. New Auditor's Report. Opinion modification.

\* Aluno do VIII período de Ciências Contábeis da Christus Faculdade do Piauí (CHRISFAPI). E-mail: [sandersonxsilva@gmail.com](mailto:sandersonxsilva@gmail.com)

\*\* Docente de Ciências Contábeis na Christus Faculdade do Piauí (CHRISFAPI) – Orientador. E-mail: [fj.viana@hotmail.com](mailto:fj.viana@hotmail.com). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6908673753224181>



## 1 INTRODUÇÃO

Devido à imprescindibilidade das demonstrações contábeis para seus usuários, a sua elaboração, que é regida pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, deve ser livre de fraude e erro, e é neste ponto que o auditor se insere, porque ele é o profissional habilitado para examinar a adequação e credibilidade das demonstrações contábeis e emitir um relatório descrevendo sua opinião técnica acerca destes demonstrativos. Esta verificação só é possível devido à existência de dispositivos que normatizam a contabilidade no Brasil.

Devido à necessidade do mercado internacional como um fator de aumento da competitividade e viabilidade de negócios no Brasil, a contabilidade brasileira vem se adequando aos padrões internacionais de contabilidade desenvolvidos pela *International Accounting Standards Board* (IASB), que é o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade. A auditoria, como parte da contabilidade, também passou por várias reformulações em suas normas baseando-se nas normas internacionais de auditoria ou *International Standards on Auditing* (ISA) dispostas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

Houve várias alterações e adequações nos últimos anos em relação à auditoria e, entre estas, a reformulação do relatório do auditor independente foi uma das mais significativas. O Novo Relatório do Auditor (NRA), como é chamado o conjunto de modificações no relatório do auditor, traz várias alterações na sua estrutura e acrescenta novas seções como parágrafos para a responsabilidade do auditor, da administração e a seção chamada de Principais Assuntos de Auditoria, onde o auditor descreve quais assuntos foram os mais significativos para o resultado da auditoria.

Todo o Novo Relatório do Auditor foi construído de forma a conceder maior transparência nas demonstrações das empresas aos usuários das mesmas. Os relatórios de auditoria têm sido objetos de pesquisa há muito tempo devido à sua importância às empresas, aos investidores, ao governo, entre outros. Assim, a chegada do Novo Relatório do Auditor abre diversas linhas de pesquisas ao tema que podem auxiliar tanto os usuários como o próprio auditor.

Nesse contexto, o problema proposto para estudo para este trabalho é: Quais os elementos econômicos - financeiros que induzem os auditores a comunicar os Principais Assuntos de Auditoria sobre as demonstrações contábeis nos relatórios de auditoria independente relativos ao exercício social de 2018 das empresas de capital aberto?

Supõe-se que os elementos que são recorrentemente compreendidos nos Principais Assuntos de Auditoria são aqueles aos quais as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e outros órgãos, recentemente sofreram alterações em suas respectivas leis, decretos, normas, entre outros, pois as constantes alterações destes fazem com que as empresas necessitem de tempo para se adequar e, por isso, estes elementos devem receber atenção extra na auditoria.

O objetivo deste trabalho consiste em analisar quais são os elementos das informações econômico-financeiras mais comunicados na seção Principais Assuntos de Auditoria dos relatórios de auditoria independente. Tem como objetivos secundários: identificar as causas que fazem os elementos das demonstrações contábeis das empresas serem comunicados nos Principais Assuntos de Auditoria, demonstrar as razões para a criação do Novo Relatório do Auditor, apresentar a situação da convergência das normas de contabilidade brasileiras aos padrões internacionais, além de verificar se o número de relatórios emitidos com modificação de opinião aumentou desde a adoção do Novo Relatório do Auditor.

O presente estudo se justifica pela alteração do relatório do auditor independente ser considerada recente, já que o Novo Relatório do Auditor entrou em vigência a partir de 31 de dezembro de 2016, e, por consequência, não existirem muitos trabalhos que abordam o assunto. Este trabalho também se justifica pela pesquisa de mesmo tema realizada por Schiavo (2017) analisando os relatórios de auditores do exercício de 2016 de 60 empresas, no qual a autora recomendou que tal pesquisa fosse realizada em outros períodos após a adoção do Novo Relatório do Auditor independente de forma a aumentar a quantidade de pesquisas sobre o tema.

Assim, este trabalho tem relevância para a comunidade científica contábil que está constantemente pesquisando e desenvolvendo novas linhas de pesquisa para aprimorar a ciência contábil e também é relevante especificamente aos auditores internos e externos, uma vez que os conhecimentos a respeito do Novo Relatório do Auditor e dos elementos mais comuns presentes nos Principais Assuntos de Auditoria são de interesse destes profissionais da contabilidade, assim como para as empresas a que estes prestam seus serviços.

## **2 AUDITORIA**

A auditoria das demonstrações financeiras pode ser definida como uma técnica da contabilidade que consiste no conjunto de procedimentos que tem por objetivo atestar a

adequação destas demonstrações às normas, Princípios Contábeis e legislações pertinentes, mediante emissão de relatório de opinião do auditor (CREPALDI, 2016). Igualmente, a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 200(R1) diz que a finalidade da auditoria consiste em aumentar o nível de confiança de todos os usuários da contabilidade nas demonstrações contábeis. Este objetivo é atingido por meio da emissão da opinião do auditor em relação à adequação das demonstrações financeiras da entidade, em todos os seus aspectos relevantes, à estrutura do relatório financeiro aplicável que é o modelo para elaboração destes demonstrativos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016a).

O Art. 177 §3º da Lei nº 6.404/76, ou Lei das sociedades por ações, diz que as empresas de capital aberto deverão seguir as normas emitidas pela CVM e terão suas demonstrações contábeis submetidas à auditoria por auditores que estão registrados nela.

## **2.1 Convergência às normas internacionais de contabilidade**

Em 2005 a União Europeia decidiu que as empresas participantes do seu mercado de capitais deveriam, a partir daquele ano, seguir as Normas Internacionais de Contabilidade. No Brasil, a convergência ao padrão internacional de contabilidade começou com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), regulamentado através da Resolução CFC nº 1.055/05 (GELBCKE *et al*, 2018).

Após a criação do CPC a convergência das normas ao modelo internacional no Brasil ocorreu em duas fases. A primeira fase ocorreu em 2008, através da promulgação da Lei nº 11.638/07, direcionada às empresas de capital aberto e adotada posteriormente pelas demais, que alterou a Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações. Já a segunda fase aconteceu em 2009 e começo de 2010 mediante a publicação dos CPC's 15 a 41, que convergiu o restante das normas internacionais e adaptou algumas para serem aplicadas corretamente no Brasil.

Assim, em conjunto à harmonização das normas brasileiras de contabilidade às normas contábeis internacionais, as *International Standards on Auditing* (ISA), emitidas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), ou normas internacionais de auditoria foram adotadas em 2010 no Brasil, em um processo constante.

## **3 RELATÓRIO DO AUDITOR**

O relatório do auditor é a culminância do trabalho de auditoria, pois é através dele que o auditor informa aos seus usuários o trabalho que foi realizado, os fatos relevantes

analisados, a forma que o trabalho foi realizado, a abrangência do trabalho, as conclusões alcançadas, as quais demonstrarão sua opinião sobre as demonstrações contábeis ou outras peças examinadas (FERNANDES E KNUTH, 2014).

### **3.1 Novo Relatório Do Auditor**

#### **3.1.1 Contexto**

Como consequência da crise financeira ocorrida em 2008, que foi ocasionada pela falência de diversas instituições financeiras na Europa e principalmente nos Estados Unidos devido a fraudes nas informações divulgadas, os investidores e *stakeholders* vêm demandando mais fidedignidade das informações financeiras publicadas pelas organizações no mercado (PWC, 2016). Diante desse contexto, os órgãos reguladores de auditoria começaram um processo de mudança na regulação da auditoria a fim de reconquistar a confiança dos seus usuários, o que resultou na criação do Novo Relatório do Auditor (OLIVEIRA, 2015).

Entre as mudanças trazidas pelo Novo Relatório do Auditor, as duas principais foram à transferência da seção de opinião para o início do relatório e a inclusão da seção Principais Assuntos de Auditoria.

#### **3.1.2 Estrutura normativa do Novo Relatório do Auditor**

O Novo Relatório do Auditor (NRA), que vigora desde 31 de dezembro de 2016, é um conjunto de normas relativas ao relatório do auditor externo em relação às demonstrações financeiras de uma empresa. Essas normas de auditoria são as normas brasileiras de contabilidade de auditoria independente (NBC TA). As normas que constituem o NRA são: a NBC TA 260 (R2), NBC TA 570, NBC TA 700, NBC TA 701, NBC TA 705, NBC TA 706.

##### **3.1.2.1 Nbc Ta 260 (R2)**

A NBC TA 260 (R2) trata da comunicação do auditor com os responsáveis pela governança. Esta relação recíproca, quando eficiente, permite ao auditor e à governança compreender questões relativas ao contexto da auditoria, desenvolver uma relação de trabalho construtiva, bem como auxiliam os responsáveis pela direção a desempenharem sua responsabilidade de supervisionar o procedimento de elaboração e controle dos relatórios contábeis e financeiros (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016b).

### **3.1.2.2 Nbc Ta 570**

A NBC TA 570 trata da continuidade operacional, partindo do pressuposto que as demonstrações contábeis são feitas com a ideia de que a entidade manterá suas operações por tempo indeterminado. Desta forma, é responsabilidade do auditor conseguir confirmações na auditoria de que a empresa auditada usa corretamente esse princípio da continuidade das operações em seus relatórios financeiros (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016c).

### **3.1.2.3 Nbc Ta 700**

A NBC TA 700 trata da formação de opinião e publicação dos relatórios dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis, ou seja, da responsabilidade que o auditor tem para formar uma opinião sobre os demonstrativos financeiros das empresas e do conteúdo do relatório do auditor independente que conclui o trabalho de auditoria (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016d).

O auditor deve formar opinião, segundo a NBC TA 700, sobre se as demonstrações da entidade auditada foram elaboradas considerando todos os seus aspectos relevantes, foram feitas conforme a estrutura do relatório financeiro aplicável, e, para alcançar tal resultado, o auditor independente deve atestar se obteve segurança razoável se as demonstrações contábeis da empresa, consideradas em conjunto, não apresentam distorções relevantes, sejam estas causadas por erros ou fraudes (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016d).

Em um caso onde as demonstrações contábeis de uma empresa forem elaboradas, em todos os seus pontos relevantes, segundo a estrutura do relatório financeiro aplicável, o auditor deve apresentar um relatório de auditoria sem ressalvas, isto é, atestando que estas demonstrações não apresentam nenhuma distorção relevante. Porém, se as demonstrações contábeis contiverem tais distorções o auditor deve modificar sua opinião sobre essas demonstrações segundo a NBC TA 705 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016d).

### **3.1.2.4 Nbc Ta 701**

A NBC TA 701 trata do dever do auditor de informar os principais assuntos de auditoria nos relatórios de auditoria independentes acerca dos demonstrativos contábeis. Isto vem como uma medida para tornar o relatório do auditor independente mais transparente e informativo sobre o processo de auditoria, de forma que forneça aos usuários dos relatórios contábeis os assuntos que foram mais importantes na auditoria dos demonstrativos financeiros da organização, segundo o julgamento do auditor, além de auxiliar usuários dos

demonstrativos contábeis a compreender a entidade e as áreas que precisaram de ponderação significativa da administração nos relatórios auditados (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016e).

### **3.1.2.5 Nbc Ta 705**

A NBC TA 705 trata das alterações da opinião do auditor independente. Esta norma define três espécies de opiniões com modificações, que são necessárias quando o auditor conclui, baseando-se em comprovações adquiridas na auditoria, que há distorções relevantes nos relatórios contábeis auditados ou quando o auditor não consegue coletar provas suficientes para concluir que não existem distorções relevantes nos demonstrativos contábeis auditados, e essas são: Opinião com Ressalva, Opinião Adversa e Abstenção de Opinião (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016f).

### **3.1.2.6 Nbc Ta 706**

A NBC TA 706 trata dos parágrafos de Outros Assuntos e de Ênfase no relatório do auditor independente. O Parágrafo de Ênfase corresponde a um assunto que foi tratado adequadamente do relatório do auditor que tem, conforme a análise do auditor, grande relevância na compreensão dos demonstrativos contábeis por parte dos seus usuários. Já os Parágrafos de Outros Assuntos correspondem a assuntos que não foram apresentados nos demonstrativos contábeis, mas que têm, conforme a análise do auditor, grande relevância na compreensão dos demonstrativos contábeis por parte dos usuários (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016g).

## **4 METODOLOGIA**

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é caracterizada como exploratória e descritiva, pois as pesquisas exploratórias são definidas como aquelas que proporcionam um conhecimento amplo acerca do assunto estudado, e as descritivas são aquelas que o objeto pesquisado é apenas registrado e descrito, não havendo interferência direta do pesquisador (PRODANOV e FREITAS, 2013). Este trabalho é, quanto à abordagem do problema, considerado quali-quantitativo, pois tem características tanto qualitativas como quantitativas.

Quanto aos procedimentos, este estudo é qualificado como uma pesquisa bibliográfica. Ademais, também é classificado com pesquisa documental. Esta pesquisa é documental porque objetiva analisar os relatórios de opiniões dos auditores de empresas listadas na B3 e identificar os Principais Assuntos de Auditoria nestes relatórios.

Quanto à pesquisa documental, os dados foram obtidos por meio do *site* da Comissão de Valores Mobiliários, que publica periodicamente os relatórios de opinião elaborados pelos auditores independentes sobre as empresas listadas na B3.

Fizeram parte da amostra as empresas que estão relacionadas no *site* da Comissão de Valores Mobiliários, ou seja, empresas listadas na B3, empresas de capital aberto. Destas empresas, para atingir o objetivo de analisar quais as razões mais frequentes para comunicação dos assuntos nos principais assuntos de auditoria, foram selecionados apenas os relatórios dos auditores independentes, dos setores de consumo não cíclico, financeiro e de utilidade pública, referentes ao exercício financeiro de 2018 por ser o exercício social mais recente disponível para consulta no *site* da B3. Quanto ao objetivo secundário de analisar se houve um aumento na quantidade de relatórios com modificação de opinião devido à adoção do Novo Relatório do Auditor, foram selecionados todos os relatórios de auditoria disponíveis no período de 2013 a 2018, separados em dois grupos, um antes da adoção do Novo Relatório do Auditor e o outro depois da adoção.

As informações obtidas através do *site* da CVM foram as Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP) que contêm, entre outros, os relatórios dos auditores independentes. A pesquisa visa identificar quais os Principais Assuntos de Auditoria presentes nos relatórios dos auditores independentes, referentes a 2018, nas empresas registradas na CVM e, para isto, os dados das empresas foram tabulados no *software* matemático e estatístico *Microsoft Excel*, onde se puderam analisar os relatórios com mais facilidade.

Em relação ao objetivo secundário de analisar o possível aumento de opiniões modificadas ao longo dos anos, também foi utilizado o *software* matemático e estatístico *Microsoft Excel* para desenvolvimento dos quadros necessários para análise e do gráfico de dispersão das porcentagens de relatórios com modificação de opinião ao longo dos anos.

## **5 ANÁLISE DE DADOS**

A amostra da pesquisa, quanto à comunicação dos principais assuntos de auditoria, é composta por empresas selecionadas por meio da amostragem aleatória estratificada, utilizando como subgrupos os setores de atuação de comércio não cíclico, financeiro e de utilidade pública listados na B3. Esses 3 setores de atuação tinham juntos 14 subsetores, dos quais foi selecionada 1 empresa de cada subsetor.

Dessa forma, foram selecionadas 14 empresas no total para análise dos principais assuntos de auditoria, das quais foram extraídos dos relatórios do auditor independente todos os principais assuntos relativos ao exercício de 2018.

A análise de tais assuntos identificou e quantificou, dentro da amostra, as razões para a comunicação dos mesmos. O quadro 5 classifica, por ordem decrescente, as 5 principais razões para a comunicação dos principais assuntos de auditoria nos relatórios de auditoria independente, já que as outras razões tiveram apenas um ou dois números de ocorrências.

**Quadro 5 – Razões para comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria**

| <b>Razões</b>                     | <b>Nº de Ocorrências</b> | <b>Porcentagem</b> |
|-----------------------------------|--------------------------|--------------------|
| Provisões e passivos contingentes | 11                       | 23,91%             |
| Valor recuperável de ativos       | 7                        | 15,22%             |
| Reconhecimento de receitas        | 6                        | 13,04%             |
| Reconhecimento de ativos          | 3                        | 6,52%              |
| Reconhecimento de passivos        | 3                        | 6,52%              |

**Fonte:** Dados da Pesquisa, 2019.

As 14 empresas selecionadas na amostra apresentaram um total de 46 principais assuntos de auditoria, uma média de 3,29 assuntos por empresa. Dentro da amostra encontraram-se 16 tipos diferentes de razões para comunicação destes no Novo Relatório do Auditor independente, das quais foram selecionadas as 5 mais frequentes.

As 5 razões que aparecem com mais frequência são: Provisões e passivos contingentes, valor recuperável de ativos, reconhecimento de receitas, reconhecimento de ativos e reconhecimento de passivos. Estes Principais Assuntos de Auditoria apareceram 30 vezes, representando mais de 65% das razões das comunicações dos principais assuntos de auditoria da amostra.

Percebe-se que a razão para inclusão nos principais assuntos de auditoria mais relatada no relatório de auditoria foi Provisão e passivos contingentes. Provisão é definido pela NBC TG 25 (R2) como um passivo de valor ou de prazo incertos. Já passivo contingente é definido pela mesma norma como uma obrigação decorrida de um evento passado e cuja confirmação de existência só acontecerá caso ocorra ou não um evento futuro incerto (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2017a).

Um ponto em comum entre provisão e passivo contingente é a incerteza, isto é, o risco de que o valor ou prazo calculado sejam mais desfavoráveis que o esperado. Diversos fatores podem influenciar a mudança de valores nessas provisões ou passivos contingentes, alterando o montante final de forma significativa. Assim, os auditores consideraram em vários relatórios de auditoria esse assunto como relevante tanto pelo montante de provisões e passivos contingentes serem significativos, como pela incerteza envolvida no reconhecimento e nos próprios valores.

A segunda razão mais relatada nos relatórios de auditoria foi o valor recuperável dos ativos. A NBC TG 01 (R4) define valor recuperável como a maior soma entre o valor justo subtraído das despesas de vendas e o valor em uso do ativo, que é a quantia do valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera obter deste ativo (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2017b). Dessa forma, este foi considerado um assunto relevante pelos auditores independentes por causa da expressiva quantia envolvida, do julgamento necessário na avaliação dos fluxos de caixa futuros e dos possíveis impactos que esses pontos poderiam ter nas demonstrações contábeis da empresa.

Quanto ao reconhecimento de receitas, ativos e passivos, os auditores consideraram relevantes esses assuntos, pois sua análise depende da conferência de datas, contratos, valores, todos considerando os seus respectivos critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação.

Os principais assuntos de auditoria que foram comunicados apenas 2 vezes, apesar de não serem explicados individualmente, também tiveram sua relevância para o processo de auditoria e, por isso, foram comunicados no relatório do auditor independente.

## **5.1 Análise das modificações de opiniões**

Nesta seção é analisado se há indícios de que a mudança no Relatório do Auditor independente influenciou o número de relatórios emitidos com modificação de opinião ao longo dos últimos anos.

Para isso, foram selecionados todos os relatórios de auditoria disponíveis no site da B3 durante o período de 2013 a 2018, separados em dois grupos, sendo o primeiro de 2013 a 2015 como período antes da mudança no relatório e o segundo de 2016 a 2018 como período após a adoção do Novo Relatório do Auditor. Depois, foram coletados os resultados da auditoria, isto é, se o relatório de auditoria foi sem ressalva, com ressalva, adverso, ou com abstenção de opinião. Após a coleta desses dados, os relatórios apresentados com ressalva, adverso e com abstenção de opinião foram agrupados e denominados de relatórios com

modificação de opinião para se comparar com o total de relatórios emitidos no seu respectivo período, conforme a quadro a seguir.

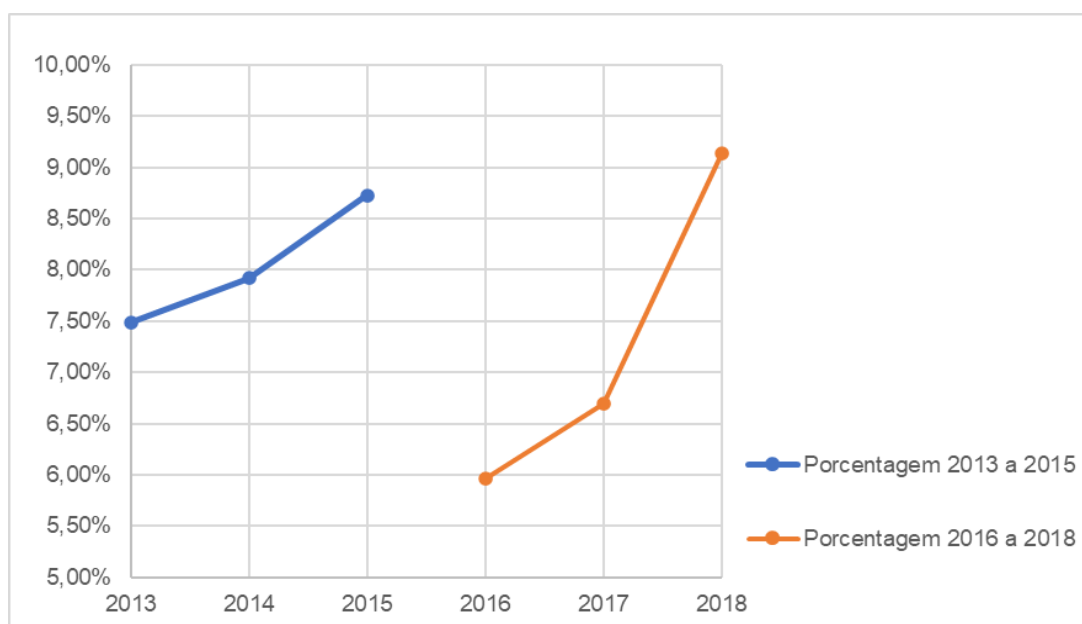
**Quadro 7 – Porcentagem de relatórios com modificação de opinião**

|      | COM MODIFICAÇÃO | TOTAL | PORCENTAGEM |
|------|-----------------|-------|-------------|
| 2018 | 56              | 613   | 9,14%       |
| 2017 | 42              | 627   | 6,70%       |
| 2016 | 37              | 620   | 5,97%       |
| 2015 | 55              | 630   | 8,73%       |
| 2014 | 51              | 644   | 7,92%       |
| 2013 | 48              | 641   | 7,49%       |

**Fonte:** Dados da Pesquisa, 2019.

Também são apresentadas no quadro 7 as porcentagens dos relatórios de auditoria com modificação de opinião em relação a totalidade de relatórios de auditoria de cada período. Estas porcentagens são necessárias para analisar se há diferença entre os grupos antes e depois da adoção do Novo Relatório do Auditor e para criação do gráfico, uma vez que cada ano apresenta uma quantidade de relatórios diferente dos outros.

**Gráfico 1 – Dispersão das Modificações de Opiniões**



**Fonte:** Dados da Pesquisa, 2019.

Percebe-se ao se analisar o gráfico 1 que tanto no período de 2013 a 2015, partindo de 7,49% para 8,73%, como de 2016 a 2018, partindo de 5,97% para 9,14%, há uma tendência de aumento no número de relatórios com opiniões modificadas ao longo dos anos, sendo esta tendência maior depois da adoção do Novo Relatório do Auditor. Entretanto, o fato dessa tendência de aumento ser maior no período de 2016 a 2018 ocorreu devido ao baixo valor das porcentagens dos anos 2016 e 2017.

Assim, apesar da análise verificar a existência de uma tendência de aumento no número de relatórios com modificações de opiniões desde à adoção do Novo Relatório do Auditor, não significa dizer que o novo relatório foi a causa deste aumento, pois isto pode ter sido causado por outros fatores.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Em 2016, o Brasil, devido à necessidade de harmonização das normas de contabilidade e de auditoria às normas internacionais, adotou o Novo Relatório de Auditoria, que traz diversas alterações ao antigo relatório. Dentre essas mudanças, a inserção da seção chamada de principais assuntos de auditoria é considerada uma das mais relevantes.

Assim, este estudo teve como objetivo analisar quais são os elementos das informações econômico-financeiras mais comunicados na seção Principais Assuntos de Auditoria dos relatórios de auditoria independente e quais as causas da comunicação desses assuntos. Além disso, teve como objetivo verificar se a adoção do Novo Relatório do Auditor causou alguma mudança no número de relatórios com opiniões modificadas. A metodologia deste trabalho se caracterizou como quali-quantitativa, exploratória, descritiva e documental e se utilizou de *softwares* estatísticos para análise e manuseio dos dados.

Esta pesquisa abordou tópicos como: a contabilidade, auditoria interna e externa, convergência às normas internacionais de contabilidade, mercado de capitais, antigo relatório do auditor, características do Novo Relatório do Auditor e motivos para mudança.

Para atingir o objetivo do estudo foram selecionados e analisados os principais assuntos de auditoria presentes nos relatórios de auditoria referentes ao exercício social 2018 de 14 empresas listadas na B3, dos setores de consumo não cíclico, financeiro e utilidade pública. A análise demonstrou que as 14 empresas comunicaram ao todo 46 principais assuntos de auditoria. As 14 empresas apresentaram 16 tipos diferentes de principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente.

As 5 razões que apareceram com mais frequência foram: provisões e passivos contingentes, valor recuperável de ativos, reconhecimento de receitas, reconhecimento de ativos e reconhecimento de passivos. Esses Principais Assuntos de Auditoria apareceram 30 vezes, representando mais de 65% das razões das comunicações dos principais assuntos de auditoria da amostra. Provisão, com quase 24% de ocorrências, foi a razão com mais ocorrências entre todos os 16 tipos diferentes de principais assuntos de auditoria. O motivo para os auditores considerarem a provisão como um ponto importante a ser adicionado nos principais assuntos de auditoria é devido à quantidade significativa de dinheiro e alta quantidade de incerteza envolvidos no processo de análise, mensuração e reconhecimento de provisões.

Para atingir o objetivo de verificar se o número de relatórios com modificações de opiniões subiu ao longo dos anos paralelamente a adoção do Novo Relatório do Auditor, foram selecionados todos os relatórios de auditoria disponíveis de empresas listadas na B3 do período de 2013 a 2018. Esses relatórios foram divididos em relatórios sem modificação de opinião e relatórios com modificação de opinião.

Depois, os relatórios foram separados em dois grupos, um de 2013 a 2015, antes do Novo Relatório do Auditor, e o outro de 2016 a 2018, depois da adoção do Novo Relatório do Auditor. Foi feito um gráfico de dispersão das porcentagens dos relatórios com modificações de opiniões dos dois grupos para analisar o comportamento destas porcentagens em cada um dos grupos, e descobriu-se que depois da adoção do novo relatório houve uma tendência de aumento no número de relatórios com opiniões modificadas, sendo que este aumento pode ter sido causado pela adoção do novo relatório ou não.

Assim, este estudo alcançou seus objetivos propostos de analisar as razões para comunicação dos principais assuntos de auditoria e quais foram mais frequentes, além de alcançar como resultados que a quantidade de relatórios com modificação de opiniões teve uma tendência de aumento desde a adoção do Novo Relatório do Auditor.

Este estudo serviu para explorar o Novo Relatório do Auditor e suas características e, uma vez que o mesmo é considerado recente e pouco estudado, é de grande relevância tanto para desenvolvimento da linha de pesquisa de auditoria na comunidade de pesquisa científica contábil como para os auditores.

## REFERÊNCIAS

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 200(R1)**: objetivos gerais do auditor independente e condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria. Distrito Federal: 2016a. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA706.pdf>. Acesso em: 9 maio 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 260(R2)**: comunicação com os responsáveis pela governança. Distrito Federal: 2016b. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA260R2.pdf>. Acesso em: 9 maio 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 570**: continuidade operacional. Distrito Federal: 2016c. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA570.pdf>. Acesso em: 9 maio 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 700**: formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Distrito Federal: 2016d. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>. Acesso em: 9 maio 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 701**: comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. Distrito Federal: 2016e. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA701.pdf>. Acesso em: 9 maio 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 705**: modificações na opinião do auditor independente. Distrito Federal: 2016f. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA705.pdf>. Acesso em: 9 maio 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 706**: parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. Distrito Federal: 2016g. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA706.pdf>. Acesso em: 9 maio 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 01(R4)**: redução ao valor recuperável de ativos. Distrito Federal: 2017b. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG01\(R4\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG01(R4).pdf). Acesso em: 30 out. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 25 (R2)**: provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Distrito Federal: 2017a. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG25\(R2\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG25(R2).pdf). Acesso em: 30 out. 2019.

CREPALDI, Sílvia de Aparecido. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

FERNANDES, Luciano; KNUTH, Valdecir. **Auditoria e Controladoria**. Indaial: Uniasselvi, 2014.

GELBCKE, Ernesto Rubens. *et al.* **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

OLIVEIRA, Patrícia Alves de. **A mudança no relatório do auditor independente em resposta as expectativas de mercado**: um auxílio na delimitação de sua responsabilidade?. 2015. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/1618>. Acesso em: 4 out. 2019.

PRODANOV, Cléber Cristiano. FREITAS, Ernani César de. **Metodologia do Trabalho Científico**: Métodos e técnicas de pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

PwC. **Demonstrações financeiras e sinopses normativa e legislativa**: guia 2016/2017. 26. ed. São Paulo: PricewaterhouseCoopers, 2016. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/guia-demonstracoes-financeiras/assets/guia-demonstracoes-financeira-16.pdf>. Acesso em: 15 out. 2019.

SCHIAVO, Valéria Inês. **Novo Relatório do Auditor Independente**: Uma análise do conteúdo dos principais assuntos de auditoria nas empresas da região sul do Brasil listadas na BM&FBovespa. 2017. Disponível em: <https://repositorio.ucs.br/xmlui/handle/11338/3472>. Acesso em: 1 out. 2019.