

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE NOVA PRATA
ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ALEXSANDRA FERRONATTO DE OLIVEIRA

**OS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA NO RELATÓRIO DO AUDITOR
INDEPENDENTE: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA FORMA E CONTEÚDO DA
APRESENTAÇÃO NAS EMPRESAS DA REGIÃO SUL DO BRASIL LISTADAS NA
B3 EM 2018**

NOVA PRATA

2019

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE NOVA PRATA
ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ALEXSANDRA FERRONATTO DE OLIVEIRA

**OS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA NO RELATÓRIO DO AUDITOR
INDEPENDENTE: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA FORMA E CONTEÚDO DA
APRESENTAÇÃO NAS EMPRESAS DA REGIÃO SUL DO BRASIL LISTADAS NA
B3 EM 2018**

Projeto de Pesquisa de Monografia
apresentado como requisito para a
obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Me. Fernando
Andrade Pereira

NOVA PRATA

2019

ALEXSANDRA FERRONATTO DE OLIVEIRA

**OS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA NO RELATÓRIO DO AUDITOR
INDEPENDENTE: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA FORMA E CONTEÚDO DA
APRESENTAÇÃO NAS EMPRESAS DA REGIÃO SUL DO BRASIL LISTADAS NA
B3 EM 2018**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador TCC I: Prof. Me. Fernando
Andrade Pereira
Orientador TCC II: Prof. Me. Fernando
Andrade Pereira

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Me. Fernando Andrade Pereira
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. Me. Mario Coser
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Dr. Renato Breitenbach
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Agradeço a Deus, pois sem ele eu não teria forças para essa longa jornada, aos meus familiares, professores e colegas que me ajudaram de alguma forma a concluir essa fase.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar os meus agradecimentos primeiramente a Deus por ter me dado saúde e coragem para enfrentar os inúmeros obstáculos presentes em minha vida, sendo o meu alicerce nos momentos difíceis e por sempre me indicar os melhores caminhos a serem seguidos e permitir a concretização deste sonho.

A minha mãe Cláudia e a minha irmã Caroline que nunca me deixaram desistir dos meus objetivos e sempre acreditaram na minha capacidade, sempre estando no meu lado muito amor.

Ao Nataniel, que merece todo o meu carinho e admiração, que teve toda a paciência, me apoiando e me incentivando por toda essa trajetória. Ao meu orientador Prof. Me. Fernando Andrade Pereira, pela excelente competência e dedicação no auxílio desta monografia, que com toda a certeza é um exemplo a ser seguido.

As minhas colegas do curso de Ciências Contábeis que fizeram as noites muito mais divertidas e agradáveis durante estes anos, pelo companheirismo e aprendizado. E por fim, a todos que de uma forma ou de outra estiverem presentes e possibilitaram a realização deste momento.

“Que todos os nossos esforços estejam sempre focados no desafio à impossibilidade. Todas as grandes conquistas humanas vieram daquilo que parecia impossível.”

Charles Chaplin

RESUMO

Perante a evolução do mundo dos negócios e de um cenário econômico desfavorável, é natural que os usuários da informação contábil exijam informações financeiras claras e confiáveis, bem como a qualidade da auditoria das demonstrações contábeis realizadas nas entidades. Dentro desse assunto, como forma de assegurar o entendimento simples, o relatório de auditoria sofreu algumas modificações no final de 2016, incluindo os Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) no relatório do auditor. Essa mudança foi considerada uma das mais importantes, pois trouxe mais relevância às informações apresentadas, que tornam as informações apresentadas pelas entidades muito mais confiáveis, dando credibilidade aos acionistas e investidores. Assim, a pesquisa buscou analisar quais os motivos que levam a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente, bem como, os riscos associados na execução da auditoria nas empresas da região sul do Brasil listadas na B3 S.A. A fundamentação teórica teve como base as características da informação contábil; a auditoria independente, origem, evolução e normatização da técnica; as pesquisas realizadas sobre o tema e as características do mercado de capitais brasileiro. Em relação ao enquadramento metodológico, a pesquisa qualitativa, se deu por meio de análise documental e tratamento dos dados. A amostra reúne as Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP) referentes ao exercício de 2018 de 55 companhias com sedes na região sul do Brasil. Os resultados apontam que as entidades que obtiveram assuntos reportados como PAAs apresentaram 154 PAAs. Foram identificados 27 motivos diferentes que levaram a comunicação destes assuntos no relatório do auditor independente, sendo que Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment*) e Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes foram os mais contemplados. A análise da distribuição dos PAAs foram realizadas conforme setor de atuação, segmento de listagem e Estado, o segmento que apresentou maior média de PAAs foi o nível 2, o Estado do Paraná obteve a maior média de assuntos por entidade.

Palavras-chave: Contabilidade. Relatório do Auditor Independente. PAAs

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Fluxograma das NBC TAs	29
Figura 2 - Tipos de Opinião Modificada.....	33
Figura 3 - Distribuição das Empresas por Estado	40
Figura 4 - Distribuição das Empresas por Setor de Atuação.....	41
Figura 5 - Distribuição das Empresas por Segmento de Listagem.....	42
Figura 6 - Distribuição das Empresas da Auditoria Independente.....	43

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 - Seção 200	26
Quadro 2 - Seção 300 e 400	26
Quadro 3 - Seção 500	27
Quadro 4 - Seção 600	27
Quadro 5 - Seção 700	28
Quadro 6 - Seção 800	28
Quadro 7 - Parágrafo de Ênfase e Outros Assuntos	34
Quadro 8 - Setores de Atuação das Companhias da B3 S.A.	36
Quadro 9 - Relação de Normas Utilizadas nos PAAs	44
Quadro 10 - Distribuição do PAAs por Segmento de Listagem.....	54
Quadro 11 - Distribuição dos PAAs por Estado.....	57

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Comunicação dos PAAs no Relatório dos Auditores Independentes	45
Tabela 2 - Comunicação dos PAAs no Setor de Bens Industriais	48
Tabela 3 - Comunicação dos PAAs no Setor de Consumo Cíclico	49
Tabela 4 - Comunicação dos PAAs no Setor de Consumo Não Cíclico	49
Tabela 5 - Comunicação dos PAAs no Setor de Financeiro	50
Tabela 6 - Comunicação dos PAAs no Setor de Materiais Básicos	51
Tabela 7 - Comunicação dos PAAs no Setor de Utilidade Pública	51
Tabela 8 - Comunicação dos PAAs no Setor de <i>Holdings</i>	52
Tabela 9 - Comunicação dos PAAs no Setor de Não Classificados	52
Tabela 10 - Comunicação dos PAAs no Setor de Tecnologia da Informação	53
Tabela 11 - Comunicação dos PAAs no Setor de Saúde	53

LISTA DE SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DFP – Demonstrações Financeiras Padronizadas

IAASB – *International Auditing and Assurance Standards Board*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

ISAs – *International Standards on Auditing*

NBC TA – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente

PAAAs – Principais Assuntos de Auditoria

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO.....	13
1.2	TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	15
1.3	HIPOTHESES	16
1.4	OBJETIVOS	16
1.4.1	Objetivo geral	16
1.4.2	Objetivos específicos	16
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	18
2.1	CONTABILIDADE.....	18
2.2	EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL – <i>DISCLOSURE</i>	19
2.3	TEORIA DA AGÊNCIA	21
2.4	AUDITORIA.....	22
2.4.1	Origem e evolução da auditoria.....	22
2.4.2	Conceitos e definições de Auditoria	23
2.4.3	Normatização.....	24
2.5	RELATORIO DE AUDITORIA	29
2.5.1	Formação da opinião e relatório do auditor independente.	30
2.5.2	Comunicação dos PAAs no relatório do auditor independente.	31
2.5.3	Modificações na opinião do auditor independente.....	32
2.5.4	Parágrafo de ênfase e parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor independente.....	34
2.6	MERCADO DE CAPITAIS BRASILEIRO.....	35
2.6.1	Conceito e Características	35
3	METODOLOGIA	38
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	38
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	39

4	ANÁLISE DE DADOS	40
4.1	AMOSTRA.....	40
4.2	OS PRINCIPAIS ASSUNTOS NO RELATÓRIO DE AUDITORIA.....	43
4.2.1	Classificação dos Principais Assuntos de Auditoria por setor de atuação	47
4.2.2	Classificação dos Principais Assuntos de Auditoria por segmento de listagem e estado	53
5	CONCLUSÃO	59
	REFERÊNCIAS	61
	APÊNDICE A - EMPRESAS COM SEDES NA REGIÃO SUL DO BRASIL LISTADAS NA B3 S.A.	66

1 INTRODUÇÃO

No presente capítulo apresenta-se a contextualização, o tema e questão de pesquisa, as hipóteses, os objetivos, e a estrutura do estudo.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A Contabilidade tem o intuito de promover informativos, gerados por meio da coleta de dados ocorridos na empresa e que tenham impactos e causam variações em sua posição patrimonial. É a ferramenta de avaliação do patrimônio e dos resultados auferidos pela administração da entidade. (ATTIE, 2011).

Demonstrar é tornar evidente algo, portanto o *Disclosure* mostra aquilo que não oferece dúvida. Segundo Ludícibus (2000), a evidenciação deve oferecer conhecimento de forma qualitativa e quantitativa ordenadamente, com a finalidade de propiciar uma base adequada de informação para o usuário. Além disso, Ludícibus (2000) ressalta que todas as informações evidenciadas devem ser relevantes e materiais para os usuários.

Um conceito fundamental sobre como e a quem são apresentadas as demonstrações contábeis é a ideia de partes interessadas, públicos de interesse ou *stakeholders*, o termo original em inglês. Para Muto (2006), os *stakeholders* são as pessoas ou organizações envolvidas em projetos, de maneira positiva ou negativa, com interesses que possam ser afetados com o andamento do projeto ou com o término deste.

A informação contábil demonstrada às partes interessadas (*stakeholders*) possuem características qualitativas que são aplicadas na informação contábil-financeira, as características qualitativas fundamentais são relevância e representação fidedigna. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016). A informação contábil também possui características qualitativas de melhoria como, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade. (NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL).

O estudo do IBRACON identificou de forma geral e por setor de atividade, quais foram os Principais Assuntos de Auditoria (PAA) listados nos relatórios do auditor independente no ano de 2017.

A pesquisa compreendeu um total de 564 companhias abertas cujo relatório dos auditores independentes constava no *site* da própria empresa, originando uma média geral 2,49 PAAs por empresa e foram 1.404 PAAs identificados no total.

Nesse estudo, a “Receita” passou a ser o PAA mais mencionado, seguido, na segunda e terceira posição, respectivamente, pelas “Contingências e Discussões Judiciais” e “Valor Recuperável de Ativos Não Financeiro”. No âmbito geral, o PAA mais citado foi “Receita”, com 30%, visto que contempla preocupações em relação às especificidades dos contratos e ou de segmentos. A segunda posição foi ocupada pelo PAA “Contingências e Discussões Judiciais” (29%), em virtude de diferentes interpretações fiscais, pelo nível de ações trabalhistas e pela subjetividade e dependência de terceiros na determinação das estimativas de perdas. O terceiro ficou com “Valor Recuperável de Ativos Não Financeiro” (29%), pelo fato do assunto envolver premissas e cálculos que tem alto nível de julgamento.

Dito isso, os resultados obtidos através da avaliação do patrimônio são fornecidos aos usuários que, independentemente de sua natureza, possam ter acesso a um conjunto básico de informações que deva atender igualmente bem a todos os tipos de usuários. (IUDÍCIBUS, 2015). Diversas técnicas são utilizadas para atender as necessidades dos usuários, como por exemplo, a escrituração, auditoria, análises de balanço entre outros.

A auditoria das demonstrações contábeis tem como objetivo é aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários. O alcance dessa confiança é feito mediante a expressão de uma opinião pelo auditor, sobre, se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. A opinião do auditor é emitida através de um relatório de auditoria. (NBC TA 200).

Desde 2016, que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) determina que o auditor independente divulgue dentro de seu relatório de auditoria, na seção Principais Assuntos de Auditoria (PAAs), os itens que julga relevantes na formação de sua opinião.

O presente estudo se justifica pela contribuição para a avaliação dos conteúdos dos PAAs que foram reportados, avaliando o nível de transparência dos relatórios, verificando a qualidade da informação divulgada.

O desenvolvimento desta pesquisa se dá pela avaliação de aspectos contidos nos PAAs, dentro do relatório do auditor, procurando avaliar os

procedimentos utilizados, e a adequação dessas informações nas demonstrações contábeis das empresas auditadas.

1.2 TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

A técnica auditoria das demonstrações contábeis é composta de um conjunto de procedimentos técnicos com objetivo de emitir um parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios de Contabilidade e conforme a legislação específica. Consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas para evitar situações que possam causar fraudes, desfalques e suborno. (CREPALDI E CREPALDI, 2019).

A partir de 2009 com o início do processo de convergência às Normas Internacionais de Auditoria, teve a inclusão da NBC TA 701 que estabelece as regras sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria (PAA's). A comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor fornece aos usuários uma base para obtenção de informações extras sobre determinados assuntos relacionados à entidade, às demonstrações contábeis auditadas ou à auditoria realizada. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

O auditor deve determinar quais assuntos foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente para serem, deste modo, os principais assuntos de auditoria, que são os assuntos que, no julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Neste sentido, o presente estudo busca analisar a inclusão dos PAAs no relatório do auditor independente nas empresas brasileiras listadas na B3 S.A., avaliando os motivos que levaram a comunicação dos PAAs, bem como os riscos associados à execução da auditoria identificados pelos auditores independentes comunicados nos principais assuntos de auditoria. Dentre as 437 empresas listadas na B3 S.A. em 2018, 55 empresas tem suas sedes na região sul.

Seguindo a delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o presente estudo é: Quais os motivos que levaram a comunicação dos PAAs, bem como os riscos associados à execução da auditoria identificados pelos auditores independentes comunicados nos principais assuntos de auditoria

dentro no relatório do auditor nas empresas da região sul listadas na B3 S.A., com base nas demonstrações contábeis referentes à 31/12/2018?

1.3 HIPOTHESES

H1 – Os riscos apresentados pelos auditores estão mais relacionados a incertezas sobre estimativas contábeis;

H2 – Os riscos apresentados nos PAAs pelos auditores independentes relacionam-se com atividades operacionais das Cias;

1.4 OBJETIVOS

O objetivo é um dos pontos mais importantes da análise, aqui será apresentado o foco principal do estudo, nesse momento o autor delimita o a finalidade do estudo. Os objetivos são divididos em objetivo geral e objetivo específico.

1.4.1 Objetivo geral

Analisar quais são os motivos que levaram a comunicação dos principais assuntos de auditoria, bem como realizar uma avaliação dos riscos associados à execução da auditoria identificados pelos auditores independentes na seção principais assuntos de auditoria no Relatório do auditor.

1.4.2 Objetivos específicos

Para poder atingir o objetivo geral, esse foi subdividido nos seguintes objetivos específicos:

- a) Realizar uma introdução sobre os aspectos relacionados à auditoria;
- b) Fazer um levantamento bibliográfico relacionado à auditoria independente;
- c) Apresentar as empresas do estudo, os setores de atuação em que estão inseridas e os segmentos de listagem que pertencem, além de apresentar as

empresas contábeis de auditoria que auditam estas entidades e as opiniões emitidas por elas;

d) Identificar quais foram os riscos associados à execução da auditoria dentro dos PAAs nos relatórios de auditoria independente das empresas do estudo;

e) Realizar uma análise da qualidade e quantidade de PAAs, apresentados nos relatório de auditoria;

f) Realizar uma avaliação nas informações contidas nos PAAs.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo será apresentada uma contextualização do tema, bem como os objetivos, a questão de pesquisa e a metodologia, que é usada para o desenvolvimento do estudo, onde serão evidenciados os diferentes aspectos metodológicos aplicados.

No segundo capítulo são apresentados diversos aspectos teóricos, onde deve ser observado uma introdução com conceito e objetivo dos assuntos contabilidade, *disclosure*, teoria da agência, auditoria e relatório de auditoria. Este capítulo tem o objetivo de referenciar o que foi desenvolvido no presente estudo.

No capítulo três é descrito a metodologia utilizada para desenvolvimento do estudo, bem como os procedimentos para coleta e análise dos dados.

No quarto capítulo é demonstrado como proceder para analisar os PAAs dentro do relatório do auditor independente, buscando avaliar os motivos que levaram a comunicação dos PAAs, bem como os riscos associados à execução da auditoria nas empresas da região sul do Brasil listadas na B3 S.A. Essa análise será realizada por setor de atuação, segmento de listagem e estado.

Ao final, no quinto capítulo, são apresentadas as conclusões geradas a partir das análises obtidas. Com base nelas é possível constatar uma análise das empresas listadas da B3 S.A. e as suas PAAs.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico contempla uma estrutura de assuntos organizados que dão suporte para o presente estudo. Cada capítulo apresenta o conceito e breve definição do assunto tratado. Antes, porém, de discorrer sobre o assunto dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor, é importante que sejam apresentados alguns conceitos que antecedem o temas, como a Contabilidade, Evidenciação Contábil – *Disclosure*, Teoria da Agência, Auditoria, Relatório do Auditor, Principais Assuntos de Auditoria.

2.1 CONTABILIDADE

Para Padoveze (2016), contabilidade é uma ciência que tem como objeto o patrimônio da entidade, definindo o patrimônio como conjunto de riquezas, e, entidade como a individualização de algo. É a ciência social que faz o controle econômico da entidade, realizado por meio de identificação, classificação, registro e mensuração. E para Imperetore (2017), contabilidade é uma ciência social, que possui um sistema de informações com relatórios, demonstrações e análises, destinadas aos seus usuários. É um instrumento gerencial, que controla o patrimônio da empresa.

O objetivo da contabilidade conforme os autores é o estudo do patrimônio da entidade, apresentando as demonstrações contábeis de forma correta, analisando suas mudanças, para prover aos diferentes usuários, informações e demonstrativos.

Ribeiro (2013) diz que a principal finalidade da contabilidade é fornecer informações econômicas e financeiras do patrimônio, facilitando as tomadas de decisões dos usuários. Conforme a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, as demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vistas as suas finalidades e necessidades. Objetivam fornecer informações que sejam uteis, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

A importância da informação contábil para Ludícibus (2000), é construir um arquivo básico de informação contábil que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de

informação, neste ou naquele princípio de avaliação, porém extraídos todos os informes do arquivo básico estabelecido pela Contabilidade.

Tendo em vista que a compreensibilidade das informações contábeis é um dos atributos necessários para que a Contabilidade possa servir ao processo decisório, existe a necessidade de saber até que ponto os usuários de tais informações conseguem compreender a terminologia empregada na evidenciação contábil.

2.2 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL – *DISCLOSURE*

A Evidenciação, no inglês, *disclosure* está ligada aos objetivos da contabilidade, ao garantir informações contábeis diferenciadas para os vários tipos de usuários. Hendriksen e Van Breda (1999) mencionam que “no sentido mais amplo da palavra, divulgação simplesmente quer dizer veiculação de informação”.

A evidenciação, conforme Ludícibus (1997), é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. Também que as formas de evidenciação podem mudar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando os demonstrativos mais completos possíveis. Destaca que ocultar ou fornecer informações sucintas é tão prejudicial quanto informação em excesso.

Muitos são os estudos e debates sobre o que deve ser evidenciado pelas organizações, isso podem variar de empresa para empresa, porém o importante que a informação não se distancie de seu principal objetivo, que é atender ao usuário de maneira adequada. A esse respeito, Ludícibus (2004) adverte que o tipo e a quantidade de evidenciação dependem do grau de conhecimento do leitor para com os relatórios. Primeiro necessita-se identificar o perfil da pessoa que irá receber essa evidenciação, para entender a qualidade e a quantidade de informação que esse indivíduo poderá “digerir”.

Ludícibus, Martins e Gelbcke (2000), conceituam usuários como “toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar”.

Quanto à classificação dos tipos de usuários da informação contábil, eles podem ser internos e externos e com interesses diversificados. Ludícibus, Martins e

Gelbcke (2000), definem como usuários internos os administradores de todos os níveis, se valem de informações mais aprofundadas e específicas da Entidade, e os usuários externos concentram suas atenções, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis.

Hendriksen e Van Breda (1999) ressaltam que os acionistas são os principais usuários da informação contábil, representando o grupo fundamental para o qual se faz divulgação financeira. Ressaltam, porém, que se deve divulgar informação a funcionários, clientes, órgãos governamentais, além do público em geral, mas esses grupos são encarados apenas como destinatários secundários dos relatórios anuais e de outras formas de divulgação.

Quaisquer que sejam as formas de evidenciação, a informação produzida pela contabilidade deve ser divulgada de acordo com os interesses e possibilidades de entendimento de cada usuário, com a finalidade de auxiliá-los no processo de tomada de decisões. Conforme Bueno (1999), as informações não precisam ser necessariamente, legais ou formais, podendo ser voluntárias ou informais, mas é fundamental que as informações sejam divulgadas para todos.

Apesar da relutância de algumas entidade em divulgar informações, outras conseguem captar a importância da evidenciação contábil para a satisfação das necessidades dos usuários ou apenas tentam cumprir exigências de mercados financeiros internacionais, visando captar recursos ou atender exigências do mercado. Hendriksen e Van Breda (1999) afirmam que à medida que as empresas passam a depender mais de capital estrangeiro, tendem a fazer divulgação financeira apropriada aos mercados financeiros nos quais pretendem captar recursos.

Kam (1990) afirma que a utilidade da informação contábil a ser evidenciada depende da relevância e fidelidade de representação, ou seja, se o usuário depende dessa informação para subsidiar a tomada de decisão ou ainda se é fiel ao assunto sugerido. Conforme evidenciado, deve-se primeiramente definir quais os usuários pretende-se atingir com a divulgação contábil, além disso, também conhecer o ambiente econômico, político e social nos quais os padrões de divulgação são fixados.

2.3 TEORIA DA AGÊNCIA

Teoria da agência é a base teórica que procura avaliar as relações entre os integrantes de um sistema, em que propriedade e controle são designados a pessoas distintas, o que pode resultar em conflitos de interesse entre os indivíduos.

Para Mendes (2001), a Teoria da Agência analisa os conflitos e custos resultantes da separação entre propriedade e controle de capital. Essa possibilidade de não participação do acionista no gerenciamento da empresa é bem representada pela sociedade por ações, que limita a responsabilidade do acionista para com a organização à parcela de capital que ele investiu.

Para Hendriksen e Breda (1999), Teoria da Agência compreende um modelo de tomada de decisão para mais de um indivíduo. Possui embasamento em um exemplo normativo que envolve a teoria da utilidade, no qual um dos indivíduos é o agente e o outro o principal, o primeiro cumpre certas tarefas para o segundo, que se compromete a remunerá-lo. Jensen e Meckling (1976) definem o relacionamento de agência como um contrato no qual uma ou mais pessoas (principal) contratam uma outra pessoa (agente) para realizar alguma atividade em seu nome, delegando autoridade ao agente.

A Teoria da Agência procura analisar os conflitos e custos resultantes da segregação entre a propriedade e a gestão do capital, o qual gera as assimetrias informacionais dentro diversos problemas relacionados ao conjunto agente e principal (JENSEN E MECKLING, 1976).

Dessa forma, Costamarques e Conde (2000) acreditam que os conflitos entre principal e agente são inevitáveis, pois, se inicialmente e em troca de uma remuneração o agente deveria atuar de acordo com os interesses do principal, na prática, porém, o agente tentará maximizar sua função de utilidade. Ao procurar obter para si vantagens adicionais visando melhorar seu bem-estar, os agentes estariam buscando maximizar sua função de utilidade em benefício próprio.

Nesse sentido, a auditoria é inserida como um método de controle da conduta do agente. Conforme, Jensen e Meckling (1976) afirmam que os relatórios contábeis deveriam ser fornecidos voluntariamente para credores, acionistas, e auditores independentes, deveriam ser contratados pelo agente para observar a precisão e exatidão dos referidos relatórios.

2.4 AUDITORIA

Neste subcapítulo é elaborado um estudo a cerca da auditoria desde sua origem e evolução até os conceitos e o estrutura normativa para execução dos trabalhos.

2.4.1 Origem e evolução da auditoria

Para Batista (2011), a auditoria nasceu como consequência da necessidade de confirmação de registros contábeis, em decorrência do surgimento de grandes empresas e da taxaço do imposto sobre a renda, com base nos resultados apurados em balanços. As primeiras técnicas de auditoria surgiram no século XIV, na Inglaterra, que controlava a economia mundial, e foi a primeira a possuir as grandes companhias de comércio.

Nesse sentido conforme Melo e Santos (2017), era necessário auditar essas novas corporações. As análises de auditoria foram se desenvolvendo na Inglaterra, e posteriormente, foram difundidas para outros países, como Canadá e Estados Unidos. Devido ao desenvolvimento econômico da época, houve a evolução da auditoria, visto que com o aumento dessas empresas, houve também o aumento da complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos.

Entretanto, os investidores necessitam de informações para que possam ponderar seus futuros investimentos. As demonstrações contábeis contêm estas informações, porém, como forma de garantir que não exista a possibilidade de alterações, os investidores passaram a estabelecer que as informações contábeis fossem avaliadas por um profissional independente da entidade, com distinta capacidade técnica. (CREPALDI, 2016).

No Brasil, conforme Attie (2009), a evolução da auditoria está relacionada com a chegada de empresas internacionais de auditoria independente. Algumas das principais influências que permitiram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foi a evolução do mercado de capitais, a criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972, e, a criação da CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e Lei das Sociedades por Ações em 1976.

Em resumo, para Batista (2011), o surgimento e evolução da auditoria estão relacionados com o desenvolvimento do comércio, que conseqüentemente teve a necessidade de confirmação dos registros contábeis, em um momento de desenvolvimento da economia mundial.

2.4.2 Conceitos e definições de Auditoria

Para Araújo (2004), o termo *auditoria*, etimologicamente falando, tem origem do latim *audire*, que significa “ouvir”. Inicialmente os ingleses o traduziram como *auditing* para designar o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão de registros contábeis.

Conforme Attie (2009), auditoria é especialização contábil direcionada a medir a eficiência e a eficácia do controle patrimonial inserido, com o intuito de expressar uma opinião sobre determinado dado.

A auditoria, para Crepaldi (2016), é constituída de um conjunto de procedimentos técnicos com o objetivo de emitir um parecer adequado, consoante os Princípios de Contabilidade e relacionada à legislação específica. Consiste em controlar as áreas específicas das empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, através de testes. É a função de controle exercida pelas empresas, por técnicos especializados, preservando o patrimônio da empresa auditada.

Ainda, para Attie (2009), o principal objetivo da auditoria, é o processo pelo qual os auditores confirmam a autenticidade das demonstrações contábeis gerada pela empresa auditada. Em seu exame, o auditor, usa vários testes e procedimentos que lhe assegurem a efetividade dos valores apresentados nas demonstrações contábeis.

Quanto à forma de execução da auditoria Araújo (2004), classifica como externa e interna. A auditoria interna é feita por profissionais vinculados a empresa, esses se preocupam com os aspectos operacionais, além das informações contábeis, funciona como um assessoramento, e, geralmente se reportam a presidência da organização. Já a auditoria externa ou independente é feita por profissionais qualificados, que não são colaboradores da organização auditada, com o objetivo de emitir uma opinião independente, baseado nas normas técnicas.

Segundo Attie (2009), a função de auditoria deve ser exercida na forma de entendimento e que o trabalho executado tenha credibilidade, que não exista qualquer dúvida quando a integridade moral do auditor. A pessoa do auditor é caracterizada como alguém com profundo equilíbrio e propriedade, já que sua opinião irá influenciar outras pessoas, essas que tem interesse financeiro e comercial. A profissão de auditor exige obediência a princípios éticos que se apoiam em: independência, integridade, eficiência e confidencialidade.

Um aspecto que deve ser evidenciado, em relação à realização dos trabalhos de auditoria, são as normas que regulamentam essa técnica, pois são elas que darão suporte no exercício da função do auditor.

2.4.3 Normatização

No início do século XX, foi iniciado um processo de globalização que estreitou as fronteiras econômicas, nos primeiros anos do século XXI as crises tiveram impacto significativo na regulação contábil os escândalos, como por exemplo, da Enron e World Com., fizeram o mundo rever algumas práticas contábeis e de controles internos. Dessa forma “[...] é inimaginável que os agentes econômicos pudessem continuar a viver com diferentes normas contábeis e de auditoria[...]”. (LONGO, 2011, p.3).

Conforme Almeida (2014), as normas internacionais de contabilidade, que são utilizadas para a elaboração das demonstrações contábeis, são emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board – Conselho de Normas Contábeis Internacionais*). Essas normas são denominadas de IFRS (*International Financial Reporting Standard – Normas Internacionais de Relatório Financeiro*) e de IAS (*International Accounting Standard – Normas Internacionais de Contabilidade*).

No Brasil, as normas de auditoria, até então, eram emitidas pelo IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), que tinham como base as normas norte-americanas de auditoria emitidas pelo AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*). Ainda nesse período o IBRACON emitia normas que tinham como base as emitidas pelo FASB (*Financial Accounting Standards Board*). (LONGO, 2017).

Em 2005 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio da Resolução 1.055, do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) esse comitê

dentre outros passos, foram necessários para a implementação das IFRS. O CPC tem como finalidade a emissão e elaboração de pronunciamentos técnicos contábeis e divulgação dessas informações. (LONGO,2017).

Com a Lei 11.638/07, que alterou os dispositivos da Lei 6.404/76, o Brasil passou a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade, mais usualmente conhecidas por IFRS. Essa nova lei introduziu importantes conceitos do direito societário. Foram apresentadas inovações tanto para as demonstrações contábeis quanto para as práticas contábeis, visto que essas normas se baseiam muito mais em princípios do que em regras (SAIKI e ANTUNES, 2010).

Ainda para Longo (2017), o processo de convergência das normas internacionais de auditoria foi mais simples, pois não teve mudanças na legislação. As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), os Pronunciamentos Contábeis, e os assuntos regulatórios no Brasil, visam o alinhamento às Normas Internacionais de Contabilidade, isso acontece da mesma forma para Normas Internacionais de Auditoria, assegurando as melhores práticas internacionais em matéria regulatória.

Conforme Crepaldi (2012), as normas de auditoria, concomitantemente com os procedimentos para a sua implementação, estabelecem ordem e disciplina na execução do trabalho de auditoria, a observância dessas normas levam a realização de um trabalho fundamentado e palpável.

Nesse sentido, com a intenção de manter a contabilidade alinhada com as normas internacionais, O CFC pode emitir e exigir a aplicação de normas internacionais de auditoria, por meio da emissão de normas técnicas equivalentes, denominadas NBCs TA (Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Auditoria), que são traduções das ISAs. (LONGO, 2017).

Ainda para Longo (2017), as normas de auditoria, compreendem um único conjunto, emitidas pelo IAASB da Federação Internacional dos Contadores e, no Brasil, emitidas pelo CFC como NBCs TA, aplicáveis por todas as firmas de auditoria independentemente de seu tamanho e do ramo de atividade das entidades, cujas demonstrações contábeis são auditadas.

As normas técnicas de auditoria (NBC TA), de revisão (NBC TR), de asseguarção de informação não histórica (NBC TO) e de serviços correlatos (NBC TSC) seguem a mesma numeração das normas internacionais equivalentes (ISA, ISRE, ISAE e ISRS) emitidas pelo IAASB da IFAC (*International Federation of*

Accountants). As NBC's TA são classificadas de acordo com o demonstrado nos quadros seguintes:

Quadro 1 - Seção 200

Princípios Gerais e Responsabilidades	
Seção	Descrição
200	NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria.
	NBC TA 210 – Concordância com os Termos de um Trabalho de Auditoria.
	NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis.
	NBC TA 230 – Documentação de Auditoria.
	NBC TA 240 – Responsabilidades do Auditor em relação à Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis.
	NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis.
	NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança.
	NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências do Controle Interno (aos Administradores e aos Responsáveis pela Governança).

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de LONGO (2017).

A Seção 200 trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis conforme as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Explica a natureza e o alcance da auditoria para possibilitar ao auditor independente o cumprimento desses objetivos. Contém requisitos estabelecendo as responsabilidades gerais do auditor, aplicáveis em todas as auditorias, inclusive a obrigação de atender todas as NBCs TA. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Quadro 2 - Seção 300 e 400

Avaliação dos Riscos e Respostas aos Riscos Avaliados	
Seção	Descrição
300 e 400	NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis.
	NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente.
	NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução de uma Auditoria.
	NBC TA 330 – Respostas do Auditor aos Riscos Avaliados.
	NBC TA 402 – Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços.
	NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria.

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de LONGO (2017).

A seção 300 trata do planejamento da auditoria das demonstrações contábeis, esse processo envolve a definição de estratégias para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria. A Seção 400 trata em obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quando a entidade utiliza os serviços de uma ou mais organizações prestadoras de serviços. Esta Norma expande a explicação contida na seção 300. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Quadro 3 - Seção 500

Evidência de Auditoria	
Seção	Descrição
500	NBC TA 500 – Evidência de Auditoria.
	NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Especificas para Itens Selecionados.
	NBC TA 505 – Confirmações Externas.
	NBC TA 510 – Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais.
	NBC TA 520 – Procedimentos Analíticos.
	NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria.
	NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo e Divulgações Relacionadas.
	NBC TA 550 – Partes Relacionadas.
	NBC TA 560 – Eventos Subsequentes.
	NBC TA 570 – Continuidade Operacional.
	NBC TA 580 – Representações Formais.

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de LONGO (2017).

Esta Norma define o que forma evidência de auditoria tratando da responsabilidade do auditor na definição e execução de procedimentos de auditoria para a obter de evidência apropriada, permitindo a obtenção de conclusões razoáveis para fundamentar a opinião do auditor. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Quadro 4 - Seção 600

Utilização do Trabalho de Outros	
Seção	Descrição
600	NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditoria de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes.
	NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna.
	NBC TA 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas.

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de LONGO (2017).

Esta seção trata das considerações especiais aplicáveis às auditorias de grupos, adaptando-se às circunstâncias, pode ser útil ao auditor quando ele envolver outros auditores na auditoria. Por exemplo, o auditor pode envolver outro auditor para observar a contagem de estoques ou fazer a inspeção física de ativos fixos em local remoto. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Quadro 5 - Seção 700

Conclusão da Auditoria e Emissão de Relatórios	
Seção	Descrição
700	NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.
	NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assunto de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.
	NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente.
	NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.
	NBC TA 710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas.
	NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas.

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de LONGO (2017).

A seção 700 contém a formação de uma opinião sobre as demonstrações contábeis e a emissão do conteúdo do relatório do resultado da auditoria das demonstrações contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Quadro 6 - Seção 800

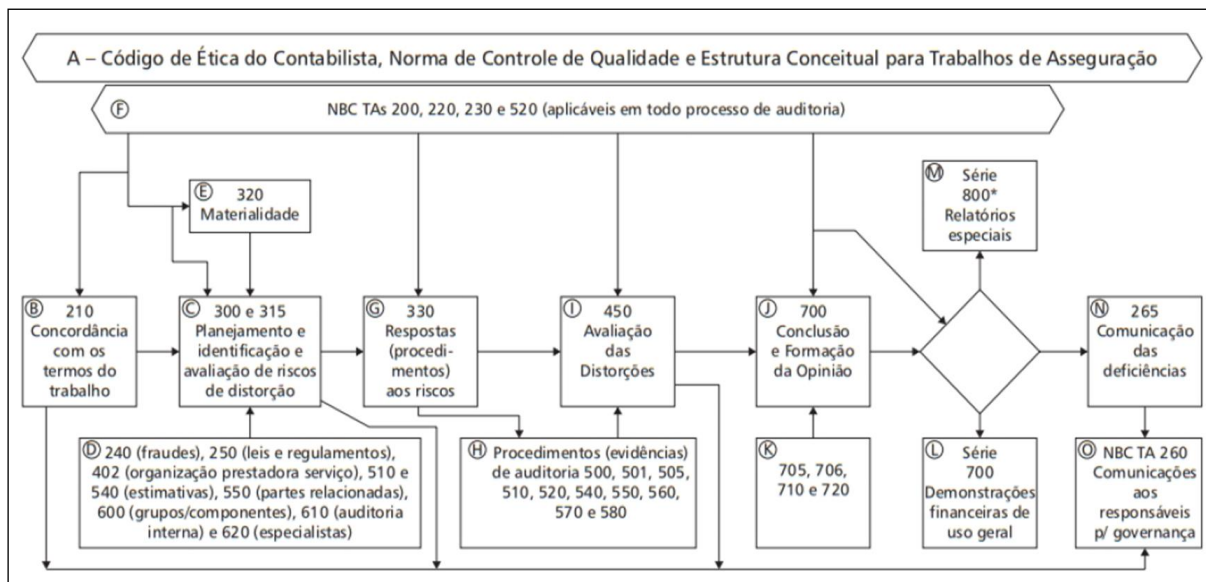
Áreas Específicas	
Seção	Descrição
800	NBC TA 800 – Considerações Especiais – Auditoria de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais.
	NBC TA 805 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis.
	NBC TA 810 – Trabalhos para Emissão de Relatórios sobre Demonstrações Contábeis Condensadas.

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de LONGO (2017).

As normas da seção 800, contém considerações especiais na execução das normas de auditoria, foram elaboradas conforme as estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais, escritas no contexto do conjunto completo de demonstrações contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Conforme Longo (2011), o processo de auditoria é contínuo, existindo algumas atividades que ocorrem permanentemente ao longo do trabalho de auditoria, as NBC TAs, executam-se em conjunto nesse processo. Dessa forma o fluxograma apresenta a seguir na Figura 1, mostra o processo de auditoria e a finalidade de cada NBC TA.

Figura 1 - Fluxograma das NBC TAs



Fonte: Longo (2011, p26).

Assim, após percorrer o trajeto desde a origem até a normatização das demonstrações contábeis e de auditoria, e buscando atingir os objetivos do presente estudo, chegamos ao produto da auditoria independente das demonstrações contábeis, expressada através de uma opinião, na forma de relatório, onde serão enfatizadas as normas contidas na seção 700.

2.5 RELATORIO DE AUDITORIA

Para Perez Junior (2012), o Relatório dos Auditores Independentes é o documento através do qual o auditor expressa sua opinião sobre as Demonstrações

Contábeis auditadas. Essa opinião não representa uma opinião pessoal sobre a adequação ou não das Demonstrações Contábeis, mas sua adequação ou não em relação às normas estabelecidas para sua elaboração.

O objetivo da auditoria independente é expressar uma opinião sobre a qualidade das demonstrações contábeis examinadas. Comumente, o trabalho do auditor sobre as demonstrações contábeis examinadas é atestar a situação patrimonial e financeira ali espelhada. Após a realização de todo o trabalho de campo, reunindo provas e evidências sobre as demonstrações contábeis, é que o auditor determina seu entendimento sobre a representatividade e o conjunto das mesmas. (ATTIE, 2018)

O parecer do auditor é dirigido aos acionistas, cotistas ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços. Ele deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião. Deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não. (CREPALDI E CREPALDI, 2019).

Conforme Almeida (2019), o relatório do auditor independente, representa o produto final do auditor. As normas de auditoria que tratam desse assunto são a NBC TA 700, NBC TA 701, NBC TA 705 e a NBC TA 706.

2.5.1 Formação da opinião e relatório do auditor independente.

Conforme Longo (2011) e Attie (2019), essa primeira norma contém as instruções de emissão de um relatório limpo, que não possui ressalva ou modificação. Aborda a responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do conteúdo do relatório a emitir como resultado da auditoria das demonstrações contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Esta norma foi elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 700 da IFAC. O auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável. Essa avaliação deve incluir a consideração dos

aspectos qualitativos das políticas contábeis da entidade. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Tendo como objetivo formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, em todos os aspectos relevantes, com base na avaliação das conclusões alcançadas pela evidência de auditoria obtida e expressar claramente essa opinião por meio de relatório por escrito. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Caso as demonstrações contábeis elaboradas não alcancem uma apresentação adequada, o auditor deve discutir o assunto com a administração. Dependendo dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável e de como o assunto for resolvido, ele deve determinar se é necessário modificar a opinião no seu relatório, utilizando as instruções contidas na NBC TA 705. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

2.5.2 Comunicação dos PAAs no relatório do auditor independente.

Esta norma foi elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 701 da IFAC, e trata da responsabilidade do auditor de comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório sobre as demonstrações contábeis. Visando abordar o julgamento exercido pelo auditor sobre o que comunicar em seu relatório. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Os principais assuntos de auditoria são aqueles que para o auditor são os assuntos mais significativos no processo de auditoria. Sua comunicação deixa o relatório de auditoria mais informativo, dando maior transparência sobre a auditoria realizada. A comunicação dos principais assuntos de auditoria também pode auxiliar os usuários previstos das demonstrações contábeis a entender a entidade e as áreas que envolveram julgamento significativo da administração nas demonstrações contábeis auditadas. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Para a seleção dos PAAs, o auditor deve ter em mente que o usuário externo terá interesse naqueles assuntos que envolveram maior nível de julgamento da administração e do auditor, isso normalmente ocorre com os itens que apresentam maior risco de distorção. (LONGO, 2017).

Os objetivos do auditor são determinar os principais assuntos de auditoria e, tendo formado uma opinião sobre as demonstrações contábeis, comunicar os

referidos assuntos, descrevendo-os no seu relatório. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Conforme Longo (2017), o escopo dessa seção é expor aquilo que foi mais importante na auditoria corrente. Durante todo o trabalho de auditoria e na reunião de encerramento, são discutidos diversos assuntos com diversos graus de importância. Ainda para Longo (2017):

Não são todos os assuntos discutidos com a governança que devem ser sumariados e apresentados no relatório de auditoria. Convém que o auditor exerça seu julgamento e selecione aquilo que for significativo. Nessa seleção, entra a sensibilidade do auditor para entender que o usuário externo vai tomar conhecimento dos assuntos por intermédio do relatório, uma vez que ele não participa do dia a dia da entidade (administração), nem esteve na reunião de encerramento (governança). (LONGO, 2017, p. 98).

Assim, os principais assuntos da auditoria das demonstrações contábeis tornam o relatório de auditoria mais informativo para o usuário externo, uma vez que passa a abranger informações que anteriormente ficavam restritas a administração e governança. Propicia melhoria significativa no grau de compreensão sobre a entidade. (LONGO, 2017).

2.5.3 Modificações na opinião do auditor independente.

Conforme as normas anteriores, a NBC TA 705 também foi elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 705 da IFAC, esta norma trata dos tipos de modificações na opinião do auditor, quando o mesmo conclui que é necessária uma modificação em sua opinião sobre as demonstrações contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Esta norma estabelece três tipos de opiniões modificadas, a saber: “Opinião com ressalva”, “Opinião adversa” e “Abstenção de opinião”. O Quadro a baixo exemplifica como o julgamento do auditor sobre a natureza do assunto que dá origem à modificação.

Figura 2 - Tipos de Opinião Modificada

<i>Natureza do assunto que gerou a modificação</i>	<i>Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis</i>	
	<i>Relevante, mas não generalizado</i>	<i>Relevante e generalizado</i>
Demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2016, A1).

A Opinião com ressalva conforme a NBC TA 705, é expressa quando o auditor obtiver evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individuais ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis. Ainda quando não for possível ter evidência adequada e suficiente para fundamentar sua opinião, entretanto concluir que possíveis distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Opinião adversa deve ser expressa quando o auditor expressar uma julgamento adverso, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individuais ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

A Abstenção de opinião é expressa quando o auditor se abster de expressar uma opinião, no momento em que não conseguir obter evidência de auditoria apropriada para fundamentar sua opinião, concluir que possíveis distorções não detectadas, poderiam ser relevantes e generalizadas.

Também deve se abster de expressar uma opinião quando, envolver muitas incertezas, mesmo se obtiver evidência de auditoria suficiente para cada uma das incertezas, não sendo possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à possível interação das incertezas. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016, itens 9 e 10).

2.5.4 Parágrafo de ênfase e parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor independente.

O parágrafo de ênfase deve ser emitido quando o auditor tem a informação de fatos que não representam discordância das práticas contábeis aplicadas nem limitação na extensão do exame, portanto, não são ressalvas, mas afetam a análise e interpretação das demonstrações contábeis. Geralmente, são fatos que possam afetar a continuidade da empresa, tais como prejuízos relevantes, problemas de liquidez, dificuldades mercadológicas, administrativas, tecnológicas. (PEREZ JUNIOR, 2012).

Ainda para Perez Junior (2012), o auditor deve incluir parágrafos de outros assuntos no seu relatório quando avaliar que a informação seja relevante para que os usuários entendam a auditoria e as demonstrações contábeis. Os conceitos de Parágrafo de ênfase e parágrafo de outros assuntos podem ser definidos conforme quando abaixo:

Quadro 7 - Parágrafo de Ênfase e Outros Assuntos

Definições de Parágrafo de Ênfase e Outros Assuntos	
Ênfase	Quando o assunto está apropriadamente apresentado no corpo ou nas notas das demonstrações contábeis, mas o auditor o considera vital para o entendimento dessas demonstrações e decide chamar a atenção do usuário para esse assunto. Nessa circunstância, ele adiciona um parágrafo de ênfase.
Outros Assuntos	Quando o auditor deseja chamar a atenção dos usuários de seu relatório para um aspecto que contribui para o entendimento da auditoria realizada, das responsabilidades do auditor ou do relatório de auditoria, o qual não está divulgado nas demonstrações, pois relaciona-se com o trabalho (do auditor) e não com as demonstrações contábeis (da entidade).

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de LONGO (2017).

Após a formação da opinião sobre as demonstrações contábeis, o objetivo do auditor é chamar a atenção dos usuários, conforme o seu julgamento, por meio de comunicação clara no relatório, para que o assunto tenha tal importância é fundamental o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Assim, é que essa nova norma demonstra mudanças significativas e amplia de forma da responsabilidade do auditor independente. Anteriormente a norma era extremamente simples e objetiva, pois se limitava a requerer a comparação do relatório da administração com as demonstrações contábeis auditadas. Agora com a expansão da base de comparação torna-se maior o alcance do trabalho. (LONGO, 2017).

2.6 MERCADO DE CAPITAIS BRASILEIRO

2.6.1 Conceito e Características

O mercado de capitais pode ser definido como um conjunto de instituições e de instrumentos que negociam títulos e valores mobiliários, com a finalidade de canalizar recursos de agentes compradores para os agentes vendedores. O mercado de capitais representa um sistema de distribuição de valores mobiliários com o propósito de viabilizar a capitalização das empresas e dar liquidez aos títulos emitidos por elas. O surgimento do mercado de capitais ocorreu quando o mercado de crédito deixou de atender às necessidades da atividade produtiva, garantindo condições adequadas de prazos, custos e exigibilidades. (PINHEIRO, 2016).

O mercado de capitais é composto por bolsas de valores, sociedades corretoras e outras instituições financeiras autorizadas. Estas instituições negociam os principais ativos mobiliários do mercado de capitais, que são ações, debêntures e *commercial papers*. (TORO RADAR, 2015).

As bolsas de valores são organizações onde ocorre negociação de títulos e valores mobiliários. Sua principal função é proporcionar um ambiente mais líquido, transparente e seguro para a realização de negócios, contribuindo para a eficiência do mercado de capitais. (CMV, 2017).

Atualmente, as bolsas são organizadas sob a forma de sociedade por ações (S.A.), regulada e monitorada pela CVM. As bolsas têm autonomia para exercer seus poderes de autorregulamentação sobre as corretoras de valores que nela operam. As bolsas servem como um canal que as companhias utilizam para aumentar seus ativos e seu valor de mercado através da oferta de compra de ações de uma companhia por outra companhia. Esta é a forma mais simples e comum de uma companhia crescer através das aquisições ou fusões. (CVM, 2017).

No Brasil a B3 S.A. - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros - criada em maio de 2008 com a integração entre Bolsa de Mercadorias & Futuros (BM&F) e Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), tornou-se a maior da América Latina, a segunda das Américas e a terceira maior do mundo. Nela são negociados títulos e valores mobiliários, tais como: ações de companhias abertas, títulos privados de renda fixa, derivativos agropecuários (*commodities*), derivativos financeiros, entre outros valores mobiliários.

Desta forma, muitas empresas negociam na Bolsa de Valores, essas empresas são denominadas de companhias listadas, a B3 S.A possui segmentos especiais de listagem, compostos por: a Bovespa Mais, a Bovespa Mais Nível 2, o Novo Mercado, o Nível 2 e o Nível 1 de Governança Corporativa, o Mercado Tradicional, o Balcão Organizado, BDR's Patrocinado, Empresas Incentivadas e Cias dispensadas de registro na CVM. (B3 S.A, 2019).

As companhias que negociam na B3 S.A, também são classificadas por setor de atuação, de acordo com as suas atividades. São analisados para a classificação das empresas os produtos ou serviços que mais contribuem para a formação de suas receitas. O Quadro a seguir mostra as atividades que compõe cada setor de atuação.

Quadro 8 - Setores de Atuação das Companhias da B3 S.A.

(continua)

Bens Industriais	<ul style="list-style-type: none"> • Material de Transporte • Construção Pesada • Engenharia Consultiva • Produtos para Construção • Armas e Munições • Máq. e Equip. Construção e Agrícolas • Máq. e Equip. Industriais • Motores . Compressores e Outros • Material Aeronáutico e de Defesa • Material Rodoviário • Serviços Diversos • Exploração de Rodovias • Serviços de Apoio e Armazenagem • Transporte Aéreo • Transporte Ferroviário • Transporte Hidroviário • Transporte Rodoviário 	Consumo Cíclico	<ul style="list-style-type: none"> • Automóveis e Motocicletas • Eletrodomésticos • Produtos Diversos • Tecidos. Vestuário e Calçados • Incorporações • Aluguel de carros • Programas de Fidelização • Serviços Educacionais • Hotelaria • Restaurante e Similares • Acessórios • Calçados • Fios e Tecidos • Vestuário • Eletrodomésticos • Móveis • Utensílios Domésticos • Atividades Esportivas • Bicicletas • Brinquedos e Jogos • Produção de Eventos e Shows • Viagens e Turismo
Saúde	<ul style="list-style-type: none"> • Medicamentos e Outros Produtos • Equipamentos • Serv.Méd.Hospit..Análises e • Diagnósticos 		

(conclusão)

Financeiro	<ul style="list-style-type: none"> • Exploração de Imóveis • Intermediação Imobiliária • Holdings Diversificadas • Bancos • Soc. Arrendamento Mercantil • Soc. Crédito e Financiamento • Corretoras de Seguros • Seguradoras • Securitizadoras de Recebíveis • Gestão de Recursos e Investimentos • Serviços Financeiros Diversos 	Materiais Básicos	<ul style="list-style-type: none"> • Embalagens • Madeira • Papel e Celulose • Materiais Diversos • Minerais Metálicos • Fertilizantes e Defensivos • Petroquímicos • Químicos Diversos • Artefatos de Cobre • Artefatos de Ferro e Aço • Siderurgia
Consumo Não Cíclico	<ul style="list-style-type: none"> • Agricultura • Açúcar e Álcool • Alimentos Diversos • Carnes e Derivados • Cervejas e Refrigerantes • Alimentos • Produtos de Limpeza • Produtos de Uso Pessoal 	Utilidade Pública	<ul style="list-style-type: none"> • Água e Saneamento • Energia Elétrica • Gás
		Petróleo Gás e Biocombustíveis	<ul style="list-style-type: none"> • Equipamentos e Serviços • Exploração e/ou Refino • Exploração, Refino e Distribuição
Comunicações	<ul style="list-style-type: none"> • Produção e Difusão de Filmes e Programas • Telecomunicações • Telefonia Fixa 	Tecnologia da Informação	<ul style="list-style-type: none"> • Computadores e Equipamentos • Programas e Serviços

Fonte: Elaborado pela autora, adaptado de B3 S.A, 2019.

Portanto, bolsas de valores bem estruturadas e transparentes auxiliam na formação de um mercado de capitais eficiente, elas podem beneficiar toda a sociedade e não somente aqueles que mantêm negócios com companhias abertas. Também, as bolsas de valores auxiliam no desenvolvimento econômico de um país. (PINHEIRO, 2016).

3 METODOLOGIA

A metodologia da pesquisa abrange o delineamento da pesquisa e os procedimentos de coleta e análise dos dados.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O termo delineamento é utilizado com a finalidade de especificar qual é o planejamento que uma investigação utiliza. Assim, o delineamento envolve tanto decisões sobre quais métodos são usados na coleta dos dados, quanto como estes são analisados. O presente estudo se caracteriza no paradigma de pesquisa qualitativa de natureza descritiva. A pesquisa descritiva é utilizada quando o objetivo do estudo for descrever as características de um grupo, estimar dados ou descobrir relações entre os constructos envolvidos no fenômeno em questão. (ACEVEDO; NOHARA, 2013).

A coleta de dados do presente estudo será realizada por meio da pesquisa documental com técnica de análise dos conteúdos dos relatórios de auditoria das empresas brasileiras listadas na B3 S.A., buscando evidenciar os riscos associados à execução da auditoria no capítulo principais assuntos de auditoria no Relatório do Auditor.

Esta técnica tem o objetivo de compreender o que se diz sobre determinado assunto, consistindo em uma série de procedimentos que geram indicadores, a partir dos quais são feitas inferências sobre as condições de produção e de recepção das mensagens em estudo. (ALMEIDA, 2017).

Conforme Sordi (2017), a pesquisa documental pode abranger documentos e artefatos físicos. A captura de documentos em campo deve considerar aspectos como autenticidade do documento, credibilidade da fonte, representatividade do documento e o significado do seu conteúdo.

Assim, conforme Acevedo e Nohara (2013) a pesquisa científica, mede os constructos. No entanto, as variáveis podem ser medidas de muitas formas diferentes e, por isso, a pesquisa deve relatar a forma de medir as variáveis no seu estudo. Isso significa que é necessário relatar qual foi a definição operacional da variável (também denominada indicador) que utilizou.

Dito isso, ao analisar o exposto pelos autores, as metodologias escolhidas para o tipo de estudo que será apresentado, são as mais adequadas.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A auditoria é um conjunto de procedimentos técnicos com o objetivo de emitir um parecer adequado, consoante os Princípios de Contabilidade. Controla áreas específicas das empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques. (CREPALDI, 2016).

Os dados apresentados foram obtidos através da auditoria das demonstrações contábeis das companhias abertas da região sul do Brasil, referentes ao exercício de 2018, por meio *site* da B3 S.A.. A população da amostra é composta por 58 entidades, porém foi reduzida para 55 companhias, pois, 3 empresas não possuíam todos os dados necessários para a análise, são elas Ouro Verde Locação e Serviço S.A., com sede no Paraná, e as empresas Pomifrutas S/A e Teka-Tecelagem Kuehnrich S.A., ambas com suas sedes em Santa Catarina.

Desta forma amostra é composta por 55 entidades que possuem suas sedes nos Estados do Rio Grande do Sul, com 26 empresas, Santa Catarina com 16 empresas e Paraná com 13 empresas, esses Estados compõem a região sul do Brasil.

A análise descritiva tem o objetivo de definir quais foram os fatores que levaram à comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. Efetivou-se a tabulação dos dados, com o intuito de analisar os riscos dos principais assuntos de auditoria conforme o Estado, o setor de atuação e o segmento de listagem.

4 ANÁLISE DE DADOS

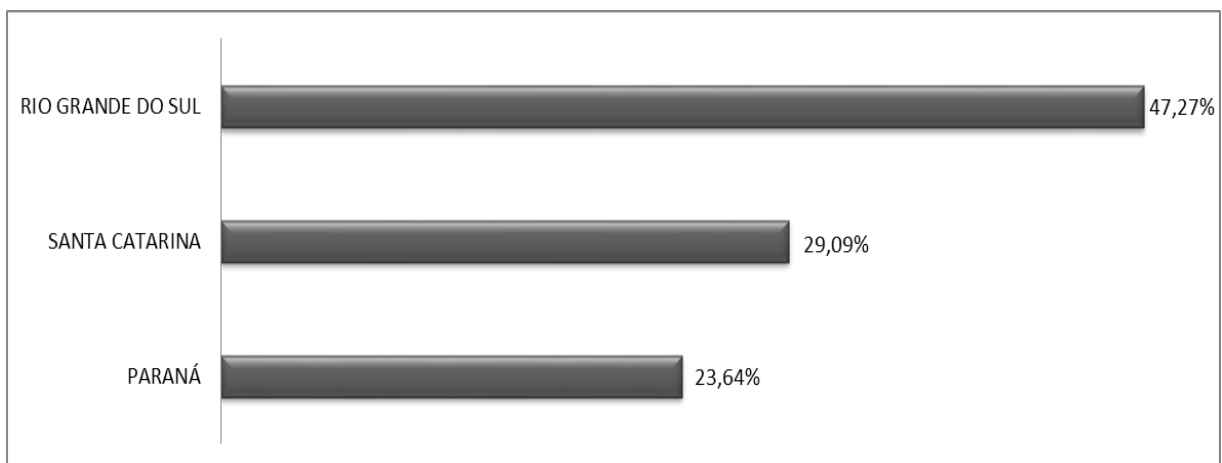
Neste capítulo encontra-se a análise dos dados levantados no presente estudo. A análise dos resultados está dividida em duas partes. Na primeira parte apresentam-se as companhias listadas por região, os setores de atuação em que estão inseridas, os segmentos de listagem que pertencem, as empresas contábeis de auditoria que auditaram estas entidades e as opiniões emitidas por elas.

Na segunda parte realiza-se a análise descritiva do conteúdo dos relatórios de auditoria das empresas da região sul do Brasil, referentes ao exercício de 2018. Apresenta-se quais foram os principais motivos que levaram a comunicação dos PAAs no relatório do auditor independente e quais foram os principais riscos associados, comenta-se seus principais aspectos. Em seguida, com os dados obtidos e tabulados, executa-se a análise da distribuição dos PAAs conforme o setor de atuação, segmento de listagem, e Estado.

4.1 AMOSTRA

A amostra é composta por 55 entidades que possuem suas sedes nos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná, esses estados compõem a região sul do Brasil. A Figura 3 apresenta a distribuição das empresas do estudo por estado.

Figura 3 - Distribuição das Empresas por Estado



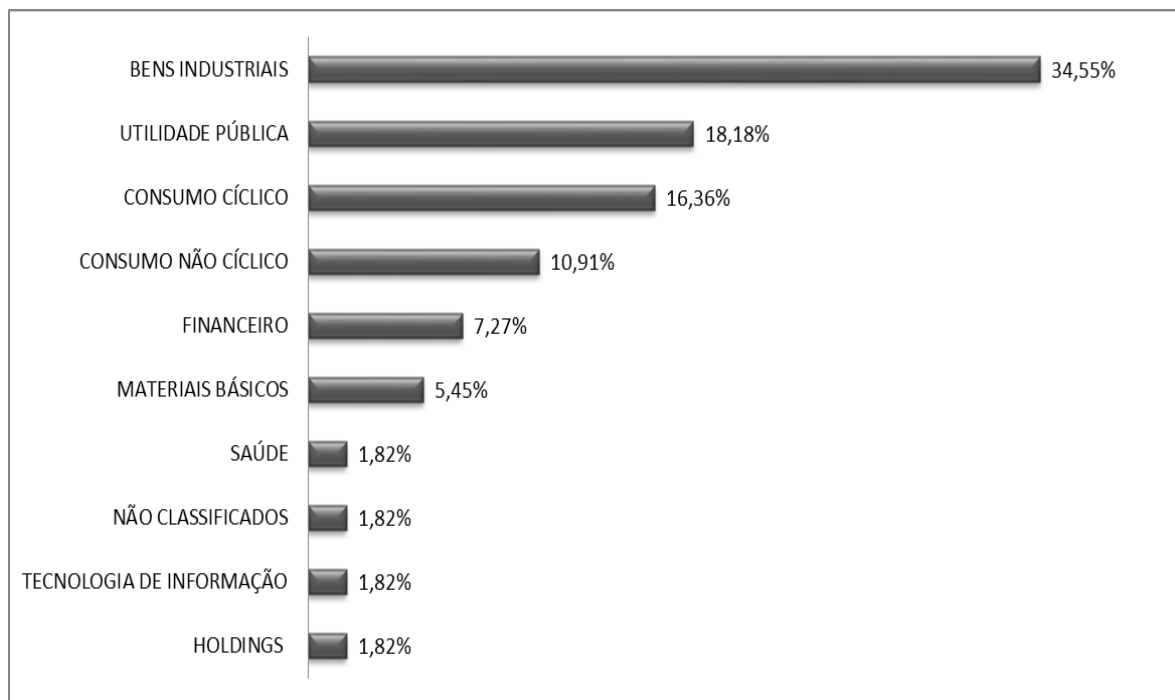
Fonte: Elaborado pela autora.

A empresa Ouro Verde Locação e Serviço S.A., com sede no Paraná, e as empresas Pomifrutas S/A e Teka-Tecelagem Kuehnrich S.A., ambas com suas sedes em Santa Catarina, não apresentavam todos os dados necessários para análise, desta forma, foram desconsideradas para o estudo.

Conforme verifica-se na figura 3, a maior concentração de empresas da mostra pertence ao Rio Grande do Sul 47,27% do total, na sequência temos o estado de Santa Catarina e Paraná, com 29,09% e 23,64% do total, respectivamente.

Após buscou-se analisar a distribuição das entidades por setor de atuação, conforme classificação da B3 S.A. A Figura 4 a seguir apresenta a quantidade de empresas por setor de atuação.

Figura 4 - Distribuição das Empresas por Setor de Atuação



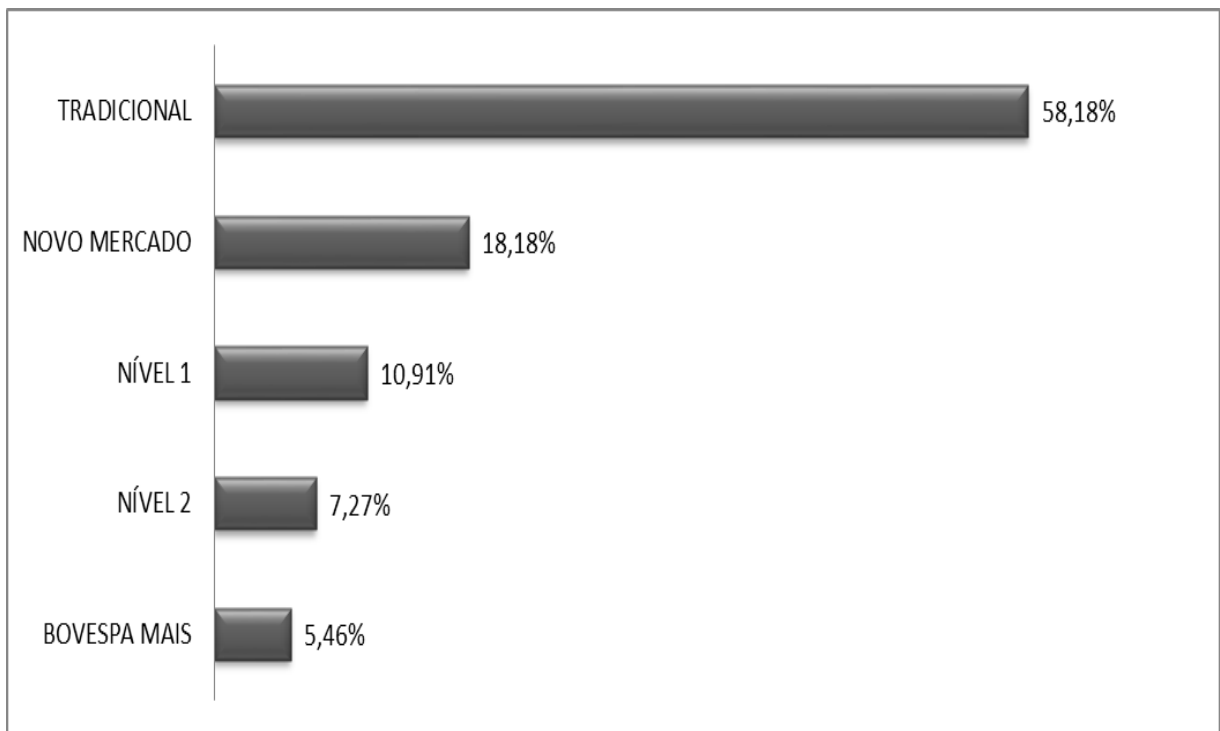
Fonte: Elaborado pela autora.

O setor de Bens Industriais apresenta o maior número de companhias, com 34,55% do total. Os setores de Utilidade Pública, Consumo Cíclico e Consumo Não Cíclico também apresentam expressiva quantidade de entidades, juntos, os 3 setores, totalizam 45,45% das empresas. Os demais setores de Materiais Básicos,

Financeiro, *Holdings*, Tecnologia da Informação, Não Classificados e Saúde possuem menor expressividade, somando juntos 20% das entidades do estudo.

As companhias listadas na B3 S.A. também estão inseridas em diferentes segmentos de listagem, de acordo com as práticas de Governança Corporativa que adotam. A Figura 5 apresenta quantidade de empresas por segmento de listagem.

Figura 5 - Distribuição das Empresas por Segmento de Listagem

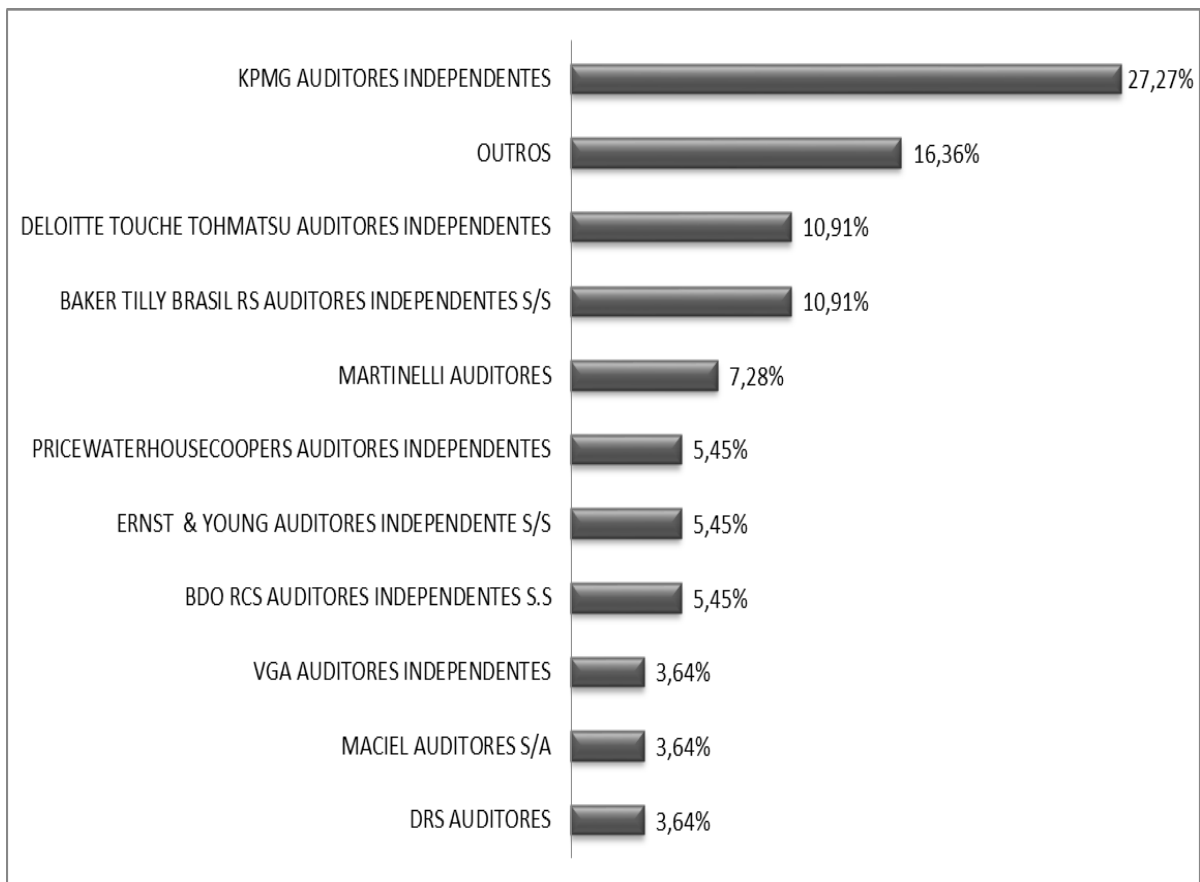


Fonte: Elaborado pela autora.

Como se pode ver na Figura 5 o segmento Tradicional, que não conta com diferenciadas práticas de Governança Corporativa, é o que oferece maior representatividade no total de companhias analisadas no presente estudo, com 58,18% do total de segmentos.

Na sequência, são apresentadas as empresas que realizam a auditoria das demonstrações contábeis das companhias analisadas. A Figura 6 apresenta a distribuição das empresas de auditoria independente.

Figura 6 - Distribuição das Empresas da Auditoria Independente



Fonte: Elaborado pela autora.

As empresas de contabilidade que compõem a *Big four* (quatro maiores empresas de auditoria do mundo), KPMG Audidores Independentes, PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu e Ernst & Young, equivalem juntas, 49,08% do total das demonstrações contábeis, representando 27,27%, 10,91%, 5,45% e 5,45%, respectivamente. O percentual representado por Outros, conta com 9 empresas de auditoria mencionadas uma única vez nos relatórios.

4.2 OS PRINCIPAIS ASSUNTOS NO RELATÓRIO DE AUDITORIA

A análise do conteúdo dos relatórios de auditoria buscou identificar e quantificar na amostra quais são os motivos que levaram a comunicação dos principais assuntos de auditoria, bem como a avaliação dos riscos associados à execução da auditoria identificados pelos auditores independentes. O Quadro 9

apresenta um resumo das normas contempladas nos PAAs dos auditores no período analisado.

Quadro 9 - Relação de Normas Utilizadas nos PAAs

Nome da Norma	Numeração
Redução ao Valor Recuperável de Ativos	NBC TG 01 (R4)
Ativo Intangível	NBC TG 04 (R4)
Divulgação sobre Partes Relacionadas	NBC TG 05 (R3)
Operações de Arrendamento Mercantil	NBC TG 06 (R3)
Combinação de Negócios	NBC TG 15 (R4)
Estoques	NBC TG 16 (R2)
Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	NBC TG 18 (R3)
Demonstração do Valor Adicionado	NBC TG 19 (R2)
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	NBC TG 25 (R2)
Ativo Imobilizado	NBC TG 27 (R4)
Propriedade para Investimento	NBC TG 28 (R4)
Benefícios a Empregados	NBC TG 33 (R2)
Instrumentos Financeiros: Apresentação	NBC TG 39 (R5)
Instrumentos Financeiros: Evidenciação	NBC TG 40 (R3)
Receita de Contrato com Cliente	NBC TG 47

Fonte: Elaborado pela autora.

O Quadro 9 mostra as normas contábeis utilizadas como base para os assuntos tratados nos relatórios de auditoria das companhias objeto do presente estudo.

As normas formam um conjunto de regras e procedimentos de conduta que devem ser analisados como requisitos para o exercício da profissão contábil, elas são a base para a asseguarção da informação, logo, elas trazem segurança para o auditor ao emitir sua opinião.

A seguir serão apresentados na Tabela 1, por ordem de assunto mais citado, os PAAs comunicados no relatório do auditor independente, identificados nos relatórios das demonstrações contábeis das companhias da região sul do Brasil no ano de 2018.

Tabela 1 - Comunicação dos PAAs no Relatório dos Auditores Independentes

Número de Companhias	55	
Motivos	Número	Percentual
Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	26	16,88%
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	25	16,23%
Receita de Contrato de Clientes	17	11,04%
Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	16	10,39%
Estoques	9	5,84%
Benefícios a Empregados	7	4,55%
Impostos Diferidos	7	4,55%
Combinação de Negócios	5	3,24%
Investimento em Coligada, Em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	5	3,24%
Parcelamentos Fiscais	5	3,24%
Atividade de Energia	4	2,60%
Pressuposto da Continuidade Operacional	4	2,60%
Ativo Imobilizado	3	1,95%
Operações de Atividade Específica	3	1,95%
Atividade Operacional	2	1,30%
Ativo Intangível	2	1,30%
Controle e Processos Operacionais	2	1,30%
Divulgação sobre as Partes Relacionadas	2	1,30%
Mensuração dos ativos biológicos	2	1,30%
Cálculos Atuariais	1	0,65%
Contratos para Programas de Concessão	1	0,65%
Controle e Processos Comerciais	1	0,65%
Operações de Arrendamento Mercantil	1	0,65%
Propriedades para Investimento	1	0,65%
Reserva de Subvenção de Investimento	1	0,65%
Responsabilidade da Administração e da Governança pelas Demonstrações Financeiras Consolidadas	1	0,65%
Subvenções	1	0,65%
Número de PAAs	154	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

Assim, verifica-se na Tabela 1 as 55 companhias que possuíram assuntos reportados como PAAs, estas apresentaram 154 PAAs, uma média 2,80 PAA por entidade. Foram identificados 27 tipos diferentes de PAA, ou seja, 27 motivos diferentes que levaram a comunicação destes assuntos no novo relatório do auditor independente.

Os motivos mais frequentes que levaram a comunicação dos PAAs nos relatórios de auditoria foram: Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment*);

Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes; Receitas de Contratos de Clientes e Instrumentos Financeiros. Estes motivos foram citados 84 vezes e representam mais da metade dos PAAs da região sul, em percentual somam 54,54% do total de assuntos mencionados nos relatórios de auditoria.

Os motivos mais abordados nos relatórios de auditoria das empresas da região sul do Brasil foram Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment*), que apareceu em 26 vezes, representando 16,88% do total de PAAs e Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, que apareceu 25 vezes nos assuntos, representando por sua vez 16,23% do total.

Impairment ou avaliação do valor recuperável de ativos foi o motivo mais mencionado como PAA. Este assunto foi considerado significativo em função da relevância dos montantes envolvidos e da complexibilidade existente nas análises de recuperabilidade dos ativos. Foi considerado assunto de PAA, pois quaisquer variações nessas informações podem gerar efeitos significativos nas demonstrações contábeis das entidades.

Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes foi o segundo motivo mais contemplado nos relatórios de auditoria. Muitas companhias são parte ativa e passiva em ações judiciais e processos administrativos decorrentes do curso normal das suas operações, envolvendo matérias tributárias, trabalhistas e cíveis.

Ao provisionar o reconhecimento contábil de uma contingência é preciso analisar algumas informações, que devem ser avaliadas pelo julgamento da entidade e de seus assessores jurídicos. Este assunto foi considerado significativo em grande parte dos relatórios de auditoria devido à relevância dos valores envolvidos nas ações e processos administrativos e ao grau de julgamento envolvido para a determinação se uma provisão deve ou não ser registrada.

Receita de Contrato de Clientes foi o terceiro PAA mais observado nos relatórios, este assunto foi mencionado pelas companhias por diferentes motivos, devido às atividades que desenvolvem.

Algumas entidades apresentaram Receita como sendo um PAA, devido ao reconhecerem receitas ainda não faturadas em suas demonstrações, outras consideraram Receita como uma das principais áreas de foco na auditoria em razão do uso e dependência de seus sistemas de informática para garantir a integridade das receitas registradas.

Instrumentos Financeiros foi o quarto PAA mais mencionado nos relatórios de auditoria, na maioria das entidades analisadas tratam de passivos financeiros, que é quando a entidade captura recursos para financiar suas operações. Instrumento financeiro estabelece uma obrigação contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro a outra entidade.

Outros motivos apareceram em menor número, sendo grande parte deles destacados como PAAs por terem relevância e ideais de mensuração, uma vez que qualquer equívoco em sua determinação pode acarretar em distorções significativas.

Os demais assuntos podem ser considerados autoexplicativos, podendo ser compreendidos através de sua nomenclatura. Dando prosseguimento ao estudo serão analisados os PAAs das entidades por setor de atuação.

4.2.1 Classificação dos Principais Assuntos de Auditoria por setor de atuação.

Esta seção contempla uma análise da distribuição dos PAAs por setor de atuação, as empresas são distribuídas de acordo com um critério de classificação. A estrutura para a classificação setorial é elaborada considerando-se, principalmente, os tipos e os usos dos produtos ou serviços desenvolvidos pelas empresas. Para classificá-las, são analisados os fatores que mais contribuem para a constituição das receitas das empresas.

No exame dos relatórios de auditoria buscou-se identificar e quantificar quais os principais motivos, dentro das entidades que são base desse estudo, que levaram os auditores comunicar os principais assuntos de auditoria.

Buscou-se identificar, quantificar e explicar os motivos mais frequentes que levaram a comunicação dos PAAs em cada setor econômico, essa análise foi realizada de forma individualizada. A Tabela 2 apresenta a distribuição dos PAAs no setor de Bens Industriais.

Tabela 2 - Comunicação dos PAAs no Setor de Bens Industriais

Número de Companhias	19	
Motivos	Número	Percentual
Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	13	24,52%
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	6	11,32%
Estoques	5	9,43%
Combinação de Negócios	4	7,55%
Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	4	7,55%
Impostos Diferidos	3	5,66%
Parcelamentos Fiscais	3	5,66%
Pressuposto da Continuidade Operacional	3	5,66%
Receita de Contrato de Clientes	3	5,66%
Atividade Operacional	2	3,77%
Investimento em Coligada, Em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	2	3,77%
Atividade de Energia	1	1,89%
Ativo Imobilizado	1	1,89%
Divulgação sobre as Partes Relacionadas	1	1,89%
Operações de Arrendamento Mercantil	1	1,89%
Reserva de Subvenção de Investimento	1	1,89%
Número de PAAs	53	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

A partir da análise da Tabela 2 verifica-se que as 19 empresas do setor de Bens Indústrias apresentaram 53 PAAs, uma média de 2,78 PAA por entidade. Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment*) e Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes foram os motivos que, assim como no geral das companhias da região sul, apareceram mais vezes nos relatórios de auditoria, representando 35,84% do total de assuntos tratados nesse setor.

Estoque foi considerado um assunto significativo em função da relevância dos valores envolvidos nesta conta e das transações que envolvem o seu registro, visto que, eventuais equívocos na sua mensuração podem impactar nas demonstrações das companhias.

Dando sequência, a Tabela 3 apresenta a distribuição dos PAAs no setor de Consumo Cíclico.

Tabela 3 - Comunicação dos PAAs no Setor de Consumo Cíclico

Número de Companhias	9	
Motivos	Número	Percentual
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	6	27,26%
Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	4	18,18%
Estoques	2	9,09%
Impostos Diferidos	2	9,09%
Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	2	9,09%
Receita de Contrato de Clientes	2	9,09%
Benefícios a Empregados	1	4,55%
Investimento em Coligada, Em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	1	4,55%
Pressuposto da Continuidade Operacional	1	4,55%
Subvenções	1	4,55%
Número de PAAs	22	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme a Tabela 3, as 9 empresas do estudo apresentaram 22 PAAs, uma média de 2,44 PAA por entidade. Igualmente aos assuntos abordados na tabela anterior os PAAs mais contemplados foram Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment*) e Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, representando 45,44% do total de assuntos.

Em seguida a Tabela 4 evidencia a distribuição dos PAAs no setor de Consumo não Cíclico.

Tabela 4 - Comunicação dos PAAs no Setor de Consumo Não Cíclico

Número de Companhias	6	
Motivos	Número	Percentual
Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	4	26,65%
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	3	20,00%
Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	2	13,33%
Controle e Processos Operacionais	1	6,67%
Divulgação sobre as Partes Relacionadas	1	6,67%
Impostos Diferidos	1	6,67%
Mensuração dos ativos biológicos	1	6,67%
Parcelamentos Fiscais	1	6,67%
Receita de Contrato de Clientes	1	6,67%
Número de PAAs	15	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo com a Tabela 4, as 6 companhias do setor de Consumo não Cíclico apresentaram 15 PAAs, uma média de 2,50 PAA por entidade. Observa-se que neste setor os PAAs mais abordados foram Instrumentos Financeiros, diferentemente dos setores de atuação apresentados anteriormente. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes foi o segundo PAA mais contemplado, seguido por Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment*) na terceira classificação, juntos esse assunto representam 59,98% dos motivos do setor.

Instrumentos financeiros foi considerado um assunto de grande importância no processo de auditoria, pois designou instrumentos financeiros como contabilidade de hedge, bem como sua valorização e a mensuração, como sendo altamente complexa estando sujeita a julgamento por parte da administração das entidades. Em seguida, a Tabela 5 demonstra a distribuição dos PAAs no setor Financeiro.

Tabela 5 - Comunicação dos PAAs no Setor de Financeiro

Número de Companhias		4	
Motivos	Número	Percentual	
Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	3	23,10%	
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	2	15,38%	
Benefícios a Empregados	1	7,69%	
Cálculos Atuariais	1	7,69%	
Controle e Processos Operacionais	1	7,69%	
Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	1	7,69%	
Impostos Diferidos	1	7,69%	
Investimento em Coligada, Em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	1	7,69%	
Receita de Contrato de Clientes	1	7,69%	
Responsabilidade da Administração e da Governança pelas Demonstrações Financeiras Consolidadas	1	7,69%	
Número de PAAs	13	100%	

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 5 mostra 4 empresas do setor Financeiro apresentaram 13 PAAs, uma média de 3,25 PAA por companhia. Os motivos mais frequentes que levaram a comunicação dos PAAs nas entidades do setor foram Instrumentos Financeiros com 3 citações, representando 23,10% do total do grupo e Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes mencionada 2 vezes, representando 15,38%.

Dando continuidade, a Tabela 6 evidencia a distribuição dos PAAs no setor de Materiais Básicos.

Tabela 6 - Comunicação dos PAAs no Setor de Materiais Básicos

Número de Companhias		3
Motivos	Número	Percentual
Estoques	2	20,00%
Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	2	20,00%
Ativo Imobilizado	1	10,00%
Combinação de Negócios	1	10,00%
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	1	10,00%
Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	1	10,00%
Mensuração dos ativos biológicos	1	10,00%
Receita de Contrato de Clientes	1	10,00%
Número de PAAs	10	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

Percebe-se ao analisar a Tabela 6 que o setor de Materiais Básicos apresentou a maior média de PAAs por entidade, 3,33 por companhia. Verifica-se que os PAAs que estiverem entre os mais contemplados foram Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment*) e Estoques, ambas citadas 2 vezes cada, contemplam um total de 40,00% dos assuntos do setor. A Tabela 7 evidencia a distribuição dos PAAs no setor de Utilidade Pública.

Tabela 7 - Comunicação dos PAAs no Setor de Utilidade Pública

Número de Companhias		10
Motivos	Número	Percentual
Receita de Contrato de Clientes	8	27,59%
Benefícios a Empregados	5	17,24%
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	4	13,79%
Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	4	13,79%
Operações de Atividade Específica	3	10,34%
Atividade de Energia	2	6,90%
Ativo Intangível	1	3,45%
Combinação de Negócios	1	3,45%
Contratos para Programas de Concessão	1	3,45%
Número de PAAs	29	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo com a Tabela 7, as 10 empresas que pertencem ao setor de Utilidade Pública apresentaram 29 PAAs, uma média de 2,90 PAA por entidade. Receita de Contrato de Clientes foi PAA mais abordado, citado 8 vezes, representando 27,59% do total de assuntos, seguido por Benefício a Empregados, com 5 citações, representando 17,24% do total, além disso, observa-se que, pela primeira vez, o assunto Benefícios a empregados esteve entre os mais contemplados.

Benefícios a empregados foi um assunto que demandou atenção no setor de Utilidade Pública, por ser comum às empresas patrocinarem planos de previdência complementar na modalidade “Benefício Definido”. Estes planos geram passivos relevantes e são avaliados com menção em informações atuariais que incluem taxa de desconto, taxa estimada de inflação e tábua de mortalidade.

Para completar a análise de PAAs por setores, são apresentados, nas Tabelas 8, 9, 10 e 11, os PAAs das companhias que pertencem aos setores de Holdings, Não Classificados, Tecnologia da Informação e Saúde. As Tabelas serão apresentadas em sequência devido ao baixo número de empresas que pertencem a estes setores.

Tabela 8 - Comunicação dos PAAs no Setor de *Holdings*

Número de Companhias	1	
Motivos	Número	Percentual
Ativo Imobilizado	1	16,67%
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	1	16,67%
Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	1	16,67%
Investimento em Coligada, Em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	1	16,67%
Parcelamentos Fiscais	1	16,67%
Propriedades para Investimento	1	16,67%
Número de PAAs	6	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 9 - Comunicação dos PAAs no Setor de Não Classificados

Número de Companhias	1	
Motivos	Número	Percentual
Atividade de Energia	1	33,33%
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	1	33,33%
Receita de Contrato de Clientes	1	33,33%
Número de PAAs	3	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 10 - Comunicação dos PAAs no Setor de Tecnologia da Informação

Número de Companhias		1	
Motivos	Número	Percentual	
Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	1	50,00%	
Receita de Contrato de Clientes	1	50,00%	
Número de PAAs	2	100%	

Fonte: Elaborado pela autora

Tabela 11 - Comunicação dos PAAs no Setor de Saúde

Número de Companhias		1	
Motivos	Número	Percentual	
Controle e Processos Comerciais	1	100,00%	
Número de PAAs	1	100%	

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme as Tabelas 8, 9, 10 e 11 os setores de *Holdings*, Não Classificados Tecnologia da Informação e Saúde apresentaram juntos 4 companhias citadas, uma pertencente a cada setor, foram contemplados um total de 12 PAAs. A média de PAAs por setor é de 6,00, 3,00, 2,00 e 1,00 PAAs por entidade. Nestes setores nenhum PAA foi citado mais de uma vez, isto pode ser justificado pelo baixo número de companhias que pertencem a eles.

Para concluir a análise qualitativa dos motivos que levaram a comunicação dos PAAs no relatório do auditor independente, será brevemente apresentada e analisada a distribuição dos PAAs por segmento de listagem, estado e controle acionário.

4.2.2 Classificação dos Principais Assuntos de Auditoria por segmento de listagem e estado.

Com o objetivo de analisar a distribuição dos PAAs em diferentes variáveis foram utilizados os segmentos de listagem e estado. A análise desta distribuição será feita de forma compacta, ou seja, serão apresentados 2 Quadros, uma para cada variável, evidenciando os PAAs mais citados nos relatórios de auditoria.

Quadro 10 - Distribuição do PAAs por Segmento de Listagem

(continua)

Novo Mercado	Número de Companhias		10
	Motivos		Número Percentual
	Impostos Diferidos	5	21,74%
	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	4	17,39%
	Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	3	13,04%
	Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	3	13,04%
	Receita de Contrato de Clientes	3	13,04%
	Benefícios a Empregados	1	4,35%
	Combinação de Negócios	1	4,35%
	Mensuração dos ativos biológicos	1	4,35%
	Operações de Atividade Específica	1	4,35%
	Operações de Arrendamento Mercantil	1	4,35%
Número de PAAs		23	100%
Nível 1	Número de Companhias		6
	Motivos		Número Percentual
	Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	5	27,76%
	Benefícios a Empregados	3	16,67%
	Atividade de Energia	2	11,11%
	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	2	11,11%
	Receita de Contrato de Clientes	2	11,11%
	Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	1	5,56%
	Combinação de Negócios	1	5,56%
	Operações de Atividade Específica	1	5,56%
	Controle e Processos Operacionais	1	5,56%
Número de PAAs		18	100%
Nível 2	Número de Companhias		4
	Motivos		Número Percentual
	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	3	21,43%
	Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	2	14,29%
	Benefícios a Empregados	2	14,29%
	Receita de Contrato de Clientes	2	14,29%
	Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	1	7,14%
	Operações de Atividade Específica	1	7,14%
	Impostos Diferidos	1	7,14%
	Estoques	1	7,14%
Contratos para Programas de Concessão	1	7,14%	
Número de PAAs		14	100%

(conclusão)

Bovespa Mais	Número de Companhias	3	
	Motivos	Número	Percentual
	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	2	25,00%
	Receita de Contrato de Clientes	1	12,50%
	Combinação de Negócios	1	12,50%
	Investimento em Coligada, Em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	1	12,50%
	Ativo Imobilizado	1	12,50%
	Ativo Intangível	1	12,50%
	Subvenções	1	12,50%
	Número de PAAs	8	100%
Tradicional	Número de Companhias	32	
	Motivos	Número	Percentual
	Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	16	17,56%
	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	14	15,38%
	Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	11	12,09%
	Receita de Contrato de Clientes	9	9,89%
	Estoques	8	8,79%
	Parcelamentos Fiscais	5	5,49%
	Investimento em Coligada, Em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	4	4,40%
	Pressuposto da Continuidade Operacional	4	4,40%
	Combinação de Negócios	2	2,20%
	Atividade de Energia	2	2,20%
	Ativo Imobilizado	2	2,20%
	Atividade Operacional	2	2,20%
	Divulgação sobre as Partes Relacionadas	2	2,20%
	Benefícios a Empregados	1	1,10%
	Impostos Diferidos	1	1,10%
	Ativo Intangível	1	1,10%
	Controle e Processos Operacionais	1	1,10%
	Mensuração dos ativos biológicos	1	1,10%
	Cálculos Atuariais	1	1,10%
	Controle e Processos Comerciais	1	1,10%
	Propriedades para Investimento	1	1,10%
	Reserva de Subvenção de Investimento	1	1,10%
	Responsabilidade da Administração e da Governança pelas Demonstrações Financeiras Consolidadas	1	1,10%
	Número de PAAs	91	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

A partir do Quadro 10 verifica-se que o segmento de listagem que apresentou maior média de PAAs foi o Nível 2, com 3,5 PAA por companhia. Esta média é bem superior à média geral total, de 2,80 PAA por entidade.

Observa-se que o segmento Tradicional é o que possui maior número de assuntos comentados nos relatórios, com 91 PAAs citadas, contemplando uma média de 2,84 PAA por entidade. Os demais segmentos Bovespa Mais, Nível 1 e Novo Mercado possuem médias de 2,67, 3,00 e 2,30 PAA por entidade respectivamente.

O assunto mais contemplado nos segmentos Tradicional e Nível 1 foi Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment*), já nos segmentos Bovespa Mais e Nível 2 foi Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Ainda no segmento Novo Mercado o PAA mais citado foi Impostos Diferidos.

Verifica-se que o segmento Tradicional, que não conta com diferenciadas práticas de Governança Corporativa, apresentou média de PAAs inferior aos segmentos, Nível 1 e Nível 2, que possuem os mais elevados padrões de Governança Corporativa.

O segmento Nível 2 que conta com a maior média de PAAs, possui apenas 4 companhias e estas pertencem aos setores de Bens Industriais e Utilidade Pública, que apresentaram médias ponderáveis de PAAs.

O segmento Tradicional conta com empresas inseridas em 10 diferentes setores de atuação, contudo, a maior parcela das entidades deste segmento pertence aos setores de Bens Industriais, Consumo não Cíclico e Saúde, setores que apresentaram médias iguais ou inferiores à média geral de PAAs por companhia.

Dando continuidade, o Quadro 11 demonstra a distribuição dos PAAs por Estado da região sul.

Quadro 11 - Distribuição dos PAAs por Estado

(continua)

	Número de Companhias		26
	Motivos	Número	Percentual
Rio Grande do Sul	Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	13	22,04%
	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	11	18,65%
	Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	10	16,95%
	Receita de Contrato de Clientes	5	8,49%
	Estoques	3	5,09%
	Benefícios a Empregados	3	5,09%
	Impostos Diferidos	2	3,39%
	Controle e Processos Operacionais	2	3,39%
	Mensuração dos ativos biológicos	2	3,39%
	Combinação de Negócios	1	1,69%
	Investimento em Coligada, Em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	1	1,69%
	Parcelamentos Fiscais	1	1,69%
	Operações de Atividade Específica	1	1,69%
	Atividade Operacional	1	1,69%
	Ativo Intangível	1	1,69%
	Divulgação sobre as Partes Relacionadas	1	1,69%
	Controle e Processos Comerciais	1	1,69%
	Número de PAA's	59	100%
Santa Catarina	Número de Companhias		16
	Motivos	Número	Percentual
	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	8	15,38%
	Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	7	13,46%
	Receita de Contrato de Clientes	7	13,46%
	Estoques	5	9,62%
	Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	4	7,69%
	Benefícios a Empregados	3	5,77%
	Impostos Diferidos	3	5,77%
	Parcelamentos Fiscais	3	5,77%
	Pressuposto da Continuidade Operacional	3	5,77%
	Combinação de Negócios	2	3,85%
	Investimento em Coligada, Em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	2	3,85%
	Operações de Atividade Específica	2	3,85%
	Atividade Operacional	1	1,92%
	Ativo Intangível	1	1,92%
	Reserva de Subvenção de Investimento	1	1,92%
	Número de PAA's	52	100%

(conclusão)

Paraná	Número de Companhias	13	
	Motivos	Número	Percentual
	Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	6	13,94%
	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	6	13,94%
	Receita de Contrato de Clientes	5	11,61%
	Atividade de Energia	4	9,30%
	Ativo Imobilizado	3	6,98%
	Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação	2	4,65%
	Impostos Diferidos	2	4,65%
	Combinação de Negócios	2	4,65%
	Investimento em Coligada, Em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	2	4,65%
	Estoques	1	2,33%
	Benefícios a Empregados	1	2,33%
	Parcelamentos Fiscais	1	2,33%
	Pressuposto da Continuidade Operacional	1	2,33%
	Divulgação sobre as Partes Relacionadas	1	2,33%
	Cálculos Atuariais	1	2,33%
	Contratos para Programas de Concessão	1	2,33%
	Operações de Arrendamento Mercantil	1	2,33%
	Propriedades para Investimento	1	2,33%
	Responsabilidade da Administração e da Governança pelas Demonstrações Financeiras Consolidadas	1	2,33%
	Subvenções	1	2,33%
	Número de PAA's	43	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo com o Quadro 11, as 26 companhias do Rio Grande do Sul apresentaram 59 PAAs, uma média de 2,27 PAAs por entidade. No estado foram identificados 17 tipos diferentes de PAA, sendo Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment*), sendo citado em 22,03% dos relatórios de auditoria.

As 16 empresas do estado de Santa Catarina apresentaram 52 PAAs, uma média de 3,25 PAA por entidade. Foram identificados 15 motivos diferentes que levaram a comunicação dos PAAs sendo Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes foi o motivo mais abordado, sendo mencionado 8 vezes.

O estado do Paraná teve 13 empresas que apresentaram 43 PAAs, uma média de 3,31 PAA por empresa. O estado obteve a maior média de PAAs da região foram identificados 20 tipos diferentes de PAAs e obteve Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment*) e Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes como assuntos mais abordados um empate de 6 citações cada.

5 CONCLUSÃO

Diante da evolução no mundo dos negócios e de um cenário econômico desfavorável, é necessário que surja certa desconfiança por parte dos usuários das demonstrações, esse é um ponto vital para a entidade, onde esta precisa que cada investidor confie que todas as informações contidas nas demonstrações sejam claras e transparentes.

Perante a este panorama adverso e com o objetivo de tornar o relatório do auditor independente mais informativo, relevante e claro, foi aprovado o novo modelo de relatório de auditoria, apresentando modificações significativas em seu formato e conteúdo. Entre as mudanças nele contidas, está a inclusão dos principais assuntos de auditoria (PAAs), sendo uma das mais importantes.

Desta forma, a presente pesquisa buscou analisar quais são os motivos que levaram a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente, bem como os riscos associados a execução da auditoria nas empresas da região sul do Brasil listadas na B3 S.A.

Em relação ao enquadramento metodológico, a pesquisa qualitativa, se deu por meio de análise documental e auxílio de ferramentas estatísticas para análise e tratamento dos dados. A fundamentação teórica teve como apoio as características da informação contábil; a auditoria independente, origem, evolução e normatização da técnica; o relatório do auditor independente; e as características do mercado de capitais brasileiro.

Com o propósito de alcançar o objetivo proposto, foram analisadas as demonstrações contábeis de 55 empresas listadas que possuem suas sedes nos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná, Estados que compõem a região sul do Brasil, referentes ao exercício de 2018.

A análise descritiva buscou apresentar as entidades do estudo; os motivos que levaram a comunicação dos PAAs no relatório do auditor independente bem como os riscos associados a execução da auditoria; verificar a distribuição dos PAAs por setor de atuação, segmento de listagem e estado.

Os resultados da análise descritiva apontaram que as 55 companhias que possuíram assuntos reportados como PAAs apresentaram 154 PAAs, uma média 2,81 PAA por entidade, sendo identificados 27 motivos diferentes que levaram a comunicação destes assuntos no novo relatório do auditor independente.

Os motivos mais frequentes que levaram a comunicação dos PAAs nos relatórios de auditoria foram: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes; Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment*); Receitas de Contratos de Clientes e Instrumentos Financeiros.

Verificou-se que os setores de atuação que apresentaram maior média de PAAs foram Materiais Básicos com 3,33 e Financeiro com 3,25 e PAAs por entidade, respectivamente, ambos ficaram acima da média geral de PAAs por companhia.

A respeito da distribuição dos PAAs por estados da região sul, Santa Catarina e Paraná apresentaram média muito próxima de PAAs, com 3,25 e 3,31 PAAs por entidade, respectivamente. O estado do Rio Grande do Sul obteve a menor média de PAAs da região e foi o único que ficou abaixo da média geral, com 2,27 PAAs por empresa.

Analisando os motivos que levaram a comunicação dos PAAs, verifica-se que foram aquelas conforme os julgamentos dos profissionais de auditoria foram os que mais apresentaram riscos e relevância nas demonstrações contábeis das companhias.

Foram os assuntos mais significativos durante o processo de auditoria em cada entidade e, dessa forma, o conteúdo deixou de ser padronizado, tornando-se mais relevante para os usuários das informações contábeis.

REFERÊNCIAS

ACEVEDO, Claudia Rosa; NOHARA, Jouliana Jordan. **Como fazer monografias: TCC, dissertações e teses**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2013. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522476831/cfi/3!/4/4@0.00:14.4>. Acesso em: 17 jun. 2019.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Curso de contabilidade introdutória em IFRS e CPC**. São Paulo: Atlas, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522485901/cfi/0!/4/4@0.00:55.7>. Acesso em: 01 mai. 2019.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Abordagem Moderna e Completa**. 9. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597013801/cfi/6/10!/4/10@0:50.5>. Acesso em: 13 maio 2019.

ALMEIDA, Mário de Souza. **Elaboração de Projeto, TCC, Dissertação e Tese: uma abordagem simples, prática e objetiva**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522491162/cfi/3!/4/4@0.00:59.2>. Acesso em: 18 jun. 2019.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria operacional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Fgv Editora, 2004. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=4ciildHRwmUC&oi=fnd&pg=PA11&dq=conceito+de+auditoria&ots=Kfc7LggK_y&sig=_1kkDjBsoEJOPQ850Cni-4jC8xM#v=onepage&q=conceito%20de%20auditoria&f=false. Acesso em: 15 abr. 2019.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2009.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2011. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522478606/cfi/4!/4/4@0.00:10.2>. Acesso em: 18 maio 2019.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 7ª. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597017229/cfi/6/10!/4/22@0:0>. Acesso em: 13 maio 2019.

BATISTA, Daniel Gerhard. **Manual de controle e auditoria**. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=-SprDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT7&dq=surgimento+da+auditoria&ots=ZzQ0JRjVEM&sig=U0aNxBt5e7nk5m3pUm1JUWARMqQ#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 20 abr. 2019.

BUENO, Artur F. Problemas de disclosure no Brasil: o caso das empresas com ações no exterior. Caderno de Estudos - FIPECAFI, São Paulo, nº. 20, jan./abr. 1999.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. Entendo o mercado de valores mobiliários. 2017. Disponível em: <http://www.portaldoinvestidor.gov.br/menu/primeiros_passos/Entendendo_mercado_valores.html>. Acesso em: 03 OUT. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC TA 700:** Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Disponível em: <<http://cfc.org.br>>. Acesso em: 19 mai. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC TA 701:** Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. Disponível em: <<http://cfc.org.br>>. Acesso em: 19 mai. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC TA 705:** Modificações na opinião do auditor independente. Disponível em: <<http://cfc.org.br>>. Acesso em: 19 mai. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC TA 706:** Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. Disponível em: <<http://cfc.org.br>>. Acesso em: 20 mai. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução CFC N.º 1374, de 08 de dezembro de 2011. Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL. Disponível em: <<http://cfc.org.br>>. Acesso em: 12 mai. 2019.

COSTAMARQUES, M. C. C.; CONDE, M. F. Teoria da sinalização e da agência. CROC – Revisores & Empresas, jul./set. 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 9ª. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Contábil: teoria e prática.** 10ª. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2019. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597006681/cfi/6/10!/4/16/2@0:76.4>>. Acesso em: 13 maio 2019.

HENDRIKSEN Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. Teoria da contabilidade. 5 ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

IMPERATORE, Simone Loureiro Brum. **Fundamentos da Contabilidade.** Curitiba: Intersaberes, 2017. Disponível em: <<https://bv4.digitalpages.com.br/?term=contabilidade&searchpage=1&filtro=todos&from=busca&page=4&ion=0#/legacy/128244>>. Acesso em: 31 mar. 2019.

IUDÍCIBUS, S de. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu., GELBECK, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações – FIPECAFI. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. 7ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 11ª. ed. São Paulo: Editora Atlas S.a, 2015. Disponível em:
<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496242/cfi/3!/4/4@0.00:50.7>>. Acesso em: 18 maio 2019.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação.2. ed. São Paulo: Atlas, 2000

JENSEN, M; & MECKLING, W. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. Journal of Financial Economics, v.3, p. 305- 360, October, 1976

KAM, Vernon. Accounting theory.2ª. ed. New York: John Wiley & Sons, 1990.

LONGO, Claudio Gonçalo. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LONGO, Claudio Gonçalo. **Relatórios de Auditoria**. São Paulo: Trevisan Editora, 2017.

MELO, Moisés Moura de; SANTOS, Ivan Ramos dos. **Auditoria Contábil**. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2017. 391 p. Disponível em:
<<https://bv4.digitalpages.com.br/?term=auditoria&searchpage=1&filtro=todos&from=busca&page=3&ion=0#/legacy/49252>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

Muto, Claudio Adonai. Exame PMI: a bíblia. Rio de Janeiro: Brasport, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Geral**. Curitiba: Intersaberes, 2016. Disponível em:
<<https://bv4.digitalpages.com.br/?term=contabilidade&searchpage=1&filtro=todos&from=busca&page=18&ion=0#/legacy/42170>>. Acesso em: 31 mar. 2019.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 5ª.ed. São Paulo: Atlas, 2012. Disponível em:
<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522469918/cfi/0!/4/2@100:0.00>>. Acesso em: 13 mai. 2019.

PINHEIRO, Juliano Lima. **Mercado de Capitais**. 8ª. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2016. Disponível em:

<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597008531/cfi/6/10!/4/8/2@0:71.4>>. Acesso em: 03 out. 2019.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Basica**. 3ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=lang_pt&id=mhlsDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT7&dq=objetivo+da+contabilidade&ots=CwqTbKhckm&sig=TON5tT-f698-pFICUvE9HFfHml8#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 07 abr. 2019.

SAIKI, T.G.; ANTUNES, M.T.P. Reconhecimento de ativos intangíveis em situação de business combinations: um exemplo prático da aplicação dos CPC 04 e CPC 15. Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços, n. 46, 2010.

SORDI, José Osvaldo de. **Desenvolvimento de projeto de pesquisa**. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547214975/cfi/0>>. Acesso em: 18 jun. 2019.

TORO RADAR. **Mercado de capitais**: o que é e como funciona. Disponível em: <<https://www.tororadar.com.br/blog/mercado-de-capitais-o-que-e-e-como-ele-funciona>>. Acesso em: 03 out. 2019.

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A – EMPRESAS COM SEDES NA REGIÃO SUL DO BRASIL LISTADAS
NA B3 S.A.66

**APÊNDICE A – EMPRESAS COM SEDES NA REGIÃO SUL DO BRASIL
LISTADAS NA B3 S.A.**

(continua)

ORDEM	EMPRESAS	ESTADO
1	BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S.A.	RS
2	CELULOSE IRANI S.A.	RS
3	CIA ESTADUAL DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA-CEEE-D	RS
4	CIA ESTADUAL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO ENERGIA ELÉTRICA-CEEE-GT	RS
5	CIA HABITASUL DE PARTICIPACOES	RS
6	CONSERVAS ODERICH S.A.	RS
7	DIMED S.A. DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS	RS
8	EXCELSIOR ALIMENTOS S.A.	RS
9	FINANSINOS S.A.- CREDITO FINANC E INVEST	RS
10	FRAS-LE S.A.	RS
11	GRAZZIOTIN S.A.	RS
12	JOSAPAR-JOAQUIM OLIVEIRA S.A. - PARTICIP	RS
13	LOJAS RENNER S.A.	RS
14	MARCOPOLO S.A.	RS
15	MINUPAR PARTICIPACOES S.A.	RS
16	PANATLANTICA S.A.	RS
17	PETTENATI S.A. INDUSTRIA TEXTIL	RS
18	RANDON S.A. IMPLEMENTOS E PARTICIPACOES	RS
19	RECRUSUL S.A.	RS
20	RGE SUL DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.	RS
21	RIO GRANDE ENERGIA S A	RS
22	SLC AGRICOLA S.A.	RS
23	STARA S.A. - INDÚSTRIA DE IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS	RS
24	TAURUS ARMAS S.A.	RS
25	TREVISA INVESTIMENTOS S.A.	RS
26	UNICASA INDÚSTRIA DE MÓVEIS S.A.	RS
27	BRF S.A.	SC
28	CENTRAIS ELET DE SANTA CATARINA S.A.	SC
29	CIA CATARINENSE DE AGUAS E SANEAMENTO-CASAN	SC
30	CIA HERING	SC
31	DOHLER S.A.	SC
32	ELECTRO ACO ALTONA S.A.	SC
33	ENGIE BRASIL ENERGIA S.A.	SC
34	KARSTEN S.A.	SC
35	METALURGICA RIOSULENSE S.A.	SC

(conclusão)

36	METISA METALURGICA TIMBOENSE S.A.	SC
37	PBG S/A	SC
38	SCHULZ S.A.	SC
39	STATKRAFT ENERGIAS RENOVAVEIS S.A.	SC
40	TEXTIL RENAUXVIEW S.A.	SC
41	WEG S.A.	SC
42	WETZEL S.A.	SC
43	BATTISTELLA ADM PARTICIPACOES S.A.	PR
44	BBM LOGISTICA S.A.	PR
45	CIA PARANAENSE DE ENERGIA - COPEL	PR
46	CIA SANEAMENTO DO PARANA - SANEPAR	PR
47	CINESYSTEM S.A.	PR
48	DTCOM - DIRECT TO COMPANY S.A.	PR
49	EMPRESA CONC RODOV DO NORTE S.A.ECONORTE	PR
50	INEPAR S.A. INDÚSTRIA E CONSTRUCOES.	PR
51	METALGRAFICA IGUACU S.A.	PR
52	PARANA BCO S.A.	PR
53	POSITIVO TECNOLOGIA S.A.	PR
54	RUMO S.A.	PR
55	TCP TERMINAL DE CONTEINERES DE PARANAGUA SA	PR

Fonte: Elaborado pela autora.