



**XVII CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL
14 a 16 de agosto de 2019 – Bento Gonçalves-RS**

ÁREA TEMÁTICA 3 – AUDITORIA CONTÁBIL

**Os relatórios de auditoria independente:
um estudo sobre a emissão de relatórios de auditoria com opinião modificada**

**Sandra Regina Toledo dos Santos – CRCRS nº 68.967
Mirna Muraro – CRCRS nº 64.137
Thiago Mattei – CRCRS nº 69.494**

Sandra Regina Toledo dos Santos

Graduada em Ciências Contábeis, Especialista em Contabilidade, Auditoria e Finanças Públicas, Mestre em Controladoria e Doutora em Educação. Professora de Ciências Contábeis na FACCTAT.

Mirna Muraro

Graduada em Ciências Contábeis, Especialista em Controladoria, Mestre em Ciências Contábeis - Unisinos. Professora Titular do Curso de Ciências Contábeis na Universidade de Passo Fundo. Auditora Independente.

Thiago Mattei

Graduado em Ciências Contábeis, Especialista em Auditoria e Perícia pela Universidade de Passo Fundo. Sócio proprietário, Contador no Escritório Lider em Sarandi - RS.

OS RELATÓRIOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE: um estudo sobre a emissão de Relatórios de Auditoria com Opinião Modificada

RESUMO

Este estudo teve por objetivo identificar os motivos que levam os auditores a modificar sua opinião na emissão de pareceres. Os objetivos específicos são: discorrer sobre auditoria das demonstrações contábeis e emissão de relatórios de auditoria; evidenciar o grau de utilização do parágrafo de comunicação dos principais assuntos de auditoria e relacionar os motivos que geraram emissão de parágrafos de ênfase nas demonstrações contábeis publicadas no Jornal do Comércio. A base teórica deste estudo, foram as NBC TA 700, NBC TA 701, NBC TA 705 e NBC TA 706 relacionadas aos relatórios de auditoria, modificações, principais assuntos de auditoria e ênfases. A metodologia utilizada foi de uma pesquisa descritiva, quali-quantitativa, delimitada pela análise de conteúdo dos relatórios de auditoria das demonstrações contábeis completas publicadas no Jornal do Comércio/RS no primeiro semestre de 2018, referente ao exercício findado em 31/12/2017. Concluiu-se no estudo que apenas 6,1% das demonstrações contábeis completas publicadas no jornal no período, possuem modificação. Os motivos que mais geram modificações nas demonstrações contábeis em 93,75% dos casos, foram relacionados a distorções relevantes e não generalizadas nas demonstrações contábeis por falta de utilização e/ou aplicação de normas e práticas contábeis indevidas, seguido da limitação do escopo dos trabalhos de auditoria com 6,25%; verificou-se ainda que foram emitidos parágrafos de ênfase quando na verdade deveriam constar como relatórios com opinião modificada e, por fim, que há uma aceitação dos parágrafos de principais assuntos de auditoria até pelas empresas não obrigadas pela norma contábil.

Palavras chave: Auditoria. Relatório. Modificação. Ênfase.

1 INTRODUÇÃO

As demonstrações financeiras em seu conjunto, na descrição de Teixeira, Arcoleze e Tarifa (2014), representam a imagem e situação econômica, financeira e patrimonial de uma entidade e, portanto, fonte de informações úteis para a tomada de decisão. Entretanto, para tomar a decisão correta, é necessário que estas demonstrações estejam de acordo com as normas brasileiras de contabilidade e que representem a situação real da entidade.

Neste aspecto, Longo (2011, p. 46) comenta a norma NBC TA 200, que parte do princípio de que a auditoria sobre as demonstrações contábeis, consubstanciada na opinião do auditor sobre elas, aumenta o grau de confiabilidade dos usuários nessas demonstrações. As Normas Brasileiras Técnicas de Auditoria Independente de Informações Contábeis Históricas (NBC TA's), em vigor através das resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), desde 2009, proporcionaram a convergência da contabilidade brasileira com a internacional, objetivando uma maior credibilidade e confiabilidade na divulgação das informações pelas empresas.

Conforme o CFC (2016) uma das novidades é a NBC TA 701 (2016) - Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente, vigente já para as demonstrações contábeis de períodos que se findam em ou após 31 de dezembro de 2016, que define os principais assuntos de auditoria e quais são os objetivos do auditor para determinar os principais objetivos.

De acordo com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2017), apesar de não haver mudanças no escopo dos trabalhos de auditoria, fez-se necessária uma comunicação mais constante e eficiente entre os auditores, a administração e os órgãos de governança corporativa das entidades, e a mudança mais relevante foi a inclusão da seção

“Principais Assuntos de Auditoria” – PAAs, que são os assuntos de maior importância na auditoria, de acordo com o julgamento do auditor.

Para Dantas et al. (2017), as consequências da emissão de uma opinião modificada e o reflexo na relação auditor-cliente é uma questão que vem gerando debates e questionamentos no mercado de capitais, notadamente quanto e de que forma o auditor pode ser influenciado pela companhia auditada e qual seria o tipo de influência sofrida por esse profissional, além do que pode influenciar negativamente com os *stakeholders*.

Nesse contexto, este artigo pretende responder a seguinte questão problema: Quais são os fatores mais frequentes que ocasionaram a emissão de relatórios de auditoria com opinião modificada, conforme as publicações no Jornal do Comércio, referente ao término do exercício em 31/12/2017?

Para tanto, o objetivo geral delimitado é identificar os fatores mais frequentes que levaram a emissão de relatórios de auditoria com opinião modificada, publicados no Jornal do Comércio, referente ao término do exercício de 31/12/2017. Com isso, os objetivos específicos são: discorrer sobre auditoria das demonstrações contábeis e emissão de relatórios de auditoria; evidenciar o grau de utilização do parágrafo de comunicação dos principais assuntos de auditoria e relacionar os motivos que geraram emissão de parágrafos de ênfase nas demonstrações contábeis publicadas no Jornal do Comércio.

Esse artigo se justifica na medida em que busca auxiliar na elaboração e no entendimento das opiniões proferidas pelos auditores, para melhor compreensão de como se dá a emissão dos relatórios de auditoria com opinião modificada, aos parágrafos dos principais assuntos de auditoria e outros assuntos contidos nos pronunciamentos contábeis, buscando contribuir com os auditores e a comunidade científica com relação as características das opiniões dos relatórios de auditoria emitidos após a convergência internacional.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção é apresentada uma perspectiva geral da auditoria contábil, uma revisão teórica dos relatórios de auditoria e os pronunciamentos contábeis.

2.1 Relatórios de Auditoria

Após passar por todas as etapas de auditoria e colher todas as evidências ao longo do trabalho, o auditor deve emitir um relatório expressando sua opinião de forma clara, concisa e objetiva sobre as demonstrações contábeis, em todos os seus aspectos relevantes que representem adequadamente ou não, a situação econômica, financeira e patrimonial da entidade.

Para Melo e Santos (2017, p. 293) “o relatório de auditoria é o produto final do trabalho do auditor, que constitui um conjunto de informações para subsidiar os usuários internos e externos na tomada de decisão. Este relatório expressa uma opinião prudente e imparcial do auditor”.

Conforme Melhen (2012, p. 70) pode-se definir o relatório de auditoria como um texto organizado e detalhado dos fatos detectados durante os trabalhos de auditoria, e é o meio pelo qual o auditor comunica os resultados do trabalho.

De acordo com a NBC TA 700 (2016) pelo relatório de auditoria, o auditor independente deverá formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, esta norma trata da forma e do conteúdo do relatório a emitir como resultado da auditoria das demonstrações contábeis. Os objetivos do auditor são: (a) formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões alcançadas pela evidência de auditoria obtida; e (b) expressar claramente essa opinião por meio de relatório por escrito.

Já Almeida (2017, p. 401) cita quatro tipos de relatórios dos auditores independentes: relatório sem ressalva; relatório com ressalva; relatório com opinião adversa e relatório com

abstenção de opinião. Complementa que os relatórios de acordo com algumas situações poderão ter parágrafo de ênfase; e relatório com principais assuntos de auditoria. O mesmo autor lembra que as normas de auditoria que tratam desse assunto são a NBC TA 700, a NBC TA 701, a NBC TA 705 e a NBC TA 706.

2.1.1 Relatórios sem Modificação

De acordo com Melo (2017, p. 296), o relatório com opinião não modificada ou sem ressalvas, também conhecido como plena, sem restrições, verdadeira ou limpa, indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis e legais pertinentes, em todos os seus aspectos relevantes, não apresentaram distorções significativas, ou podem indicar que a empresa apresenta uma visão verdadeira e justa.

Ainda na mesma concepção, Crepaldi (2016, p. 368), coloca que “o parecer não modificado implica na afirmação de que, em tendo havido alterações em procedimentos contábeis, os efeitos delas foram adequadamente determinados e revelados nas demonstrações contábeis”.

A NBC TA 700 (2016), coloca que “o auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável”.

De acordo com os autores, o relatório de auditoria sem modificação é aquele que não encontra distorção significativa, e que está em conformidade com as normas de contabilidade e legislação aplicadas.

2.1.2 Relatórios de Auditoria com Modificação

O auditor deve modificar sua opinião, de acordo com a NBC TA 705 (2016), se:

(a) concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou

(b) não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.

O Quadro 1 apresenta as opções quando, no julgamento do auditor sobre a natureza do assunto, e da relevância e generalização dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis, o auditor pode emitir opinião modificada sobre as demonstrações contábeis:

Quadro 1 - Tipos de Opinião

Natureza do assunto que gerou a modificação	Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis	
	Relevante, mas não generalizado	Relevante e generalizado
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: NBC TA 705 (2016)

De acordo com o Quadro 1, se as demonstrações contábeis apresentarem distorções relevantes e se houver impossibilidade de obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada, mas não forem generalizadas, a opinião emitida será com ressalva. Se as demonstrações contábeis apresentarem distorções relevantes e generalizadas, a opinião emitida deverá ser adversa. Deverá o auditor abster-se de opinião quando a obtenção de evidência de auditoria for inapropriada e insuficiente, e ainda, houver relevância e generalização dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis.

a) Relatórios com modificação com ressalva

No que diz respeito ao parecer com ressalva, Crepaldi (2016, p. 369) acrescenta que se constituem situações que levam o auditor a emitir um parecer com ressalva, ocorrência de limites na extensão do trabalho, identificação de eventos futuros relevantes e não uniformidade na aplicação dos princípios contábeis.

Já na concepção de Melo (2017, p. 302), a opinião modificada é expressa quando o auditor avalia que não pode emitir relatório sobre as demonstrações contábeis sem ressalvas, mas que o efeito da discordância não é tão significativo que requeira um relatório com a opinião adversa, ou mesmo com abstenção de opinião.

De acordo com a NBC TA 705 (2016), o auditor deve expressar uma opinião com ressalva quando: a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou b) não é possível para ele obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para fundamentar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

b) Relatório com modificação com opinião adversa

O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis (NBC TA 705, 2016).

Seguindo a NBC, Crepaldi (2016, p. 370) expõe que o auditor deve expressar uma opinião adversa quando obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis. Também quando verificar a existência de efeitos que, isolada ou conjuntamente, forem de tal relevância que comprometem o conjunto das demonstrações contábeis.

Melhem (2012, p. 74) em seu ponto de vista, dispõe que normalmente, nesse contexto, as demonstrações estão incorretas de tal modo que se impossibilita a emissão de parecer com ressalva, e nesses casos, são explicados no parecer todos os porquês nos parágrafos entre o escopo e a opinião.

c) Relatório com modificação com abstenção de opinião

Quando a abstenção de opinião decorrer de incertezas relevantes, o auditor deve expressar, no parágrafo de opinião, que, devido à relevância das incertezas descritas em parágrafos específicos, não há condições de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis. Novamente a abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, os desvios relevantes que normalmente seriam incluídos como ressalvas. (CREPALDI, 2016).

A NBC TA 705 de 2016, coloca que o auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião, e ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, poderiam ser relevantes e generalizadas.

Já Lins (2017, p. 285) pondera que, por outro lado, o auditor também deve abster-se de expressar sua opinião quando, em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, ele conclui que, independentemente de ter obtido evidência apropriada e suficiente de cada umas das incertezas, não é possível expressar uma opinião devido à possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre as demonstrações contábeis.

d) Relatório com parágrafo de ênfase e outros assuntos

A NBC TA 706 (2016) evidencia que se o auditor considera necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo seu julgamento, é de tal importância que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis, ele deve incluir parágrafo de ênfase no seu relatório, desde que: a) como resultado desse assunto, não fosse exigido que o auditor modificasse a opinião; e b) quando a NBC TA 701 se aplica, o assunto não tenha sido determinado como um principal assunto de auditoria a ser comunicado no relatório do auditor.

Ainda assim, se no julgamento do auditor, algum assunto que não foi comunicado nas demonstrações contábeis, mas for necessário para o entendimento do usuário ao relatório da auditoria, ele deve, segundo a NBC TA 706 (2016), incluir um parágrafo de outros assuntos em seu relatório, desde que: a) não seja proibido por lei; e b) quando a NBC TA 701 se aplica, o assunto não tenha sido determinado como um principal assunto de auditoria a ser comunicado no relatório do auditor.

2.1.3 Principais Assuntos de Auditoria – NBC TA 701

Por definição, a NBC TA 701 de 2016, traz que os principais assuntos de auditoria são assuntos que, segundo julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis e são os assuntos de auditoria selecionados entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança.

Ainda de acordo com a NBC TA 701 (2016), o auditor ao determinar quais assuntos entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança deve levar em consideração o seguinte: a) áreas avaliadas como de maior risco de distorção relevante ou riscos significativos identificados, de acordo com a NBC TA 315; b) julgamentos significativos do auditor relativos as áreas das demonstrações contábeis que também envolveram julgamento significativo por parte da administração, inclusive estimativas identificadas que apresentem alto grau de incerteza; e c) efeito sobre a auditoria de fatos ou transações ocorridos durante o período.

2.1.4 Responsabilidades do Auditor em relação as outras Informações – NBC TA 720

Esta norma trata das responsabilidades do auditor relacionadas com as outras informações, que não as demonstrações contábeis, sejam elas financeiras ou não financeiras, incluídas no relatório anual da entidade. Este relatório anual pode ser um único documento ou um conjunto de documentos que servem à mesma finalidade (NBC TA 720, 2016).

Na concepção de Lins (2017, p. 272), os objetivos do auditor, após ter lido as outras informações são: a) considerar se há inconsistência relevante entre as outras informações e as demonstrações contábeis; b) considerar se há inconsistência relevante entre as outras informações e o seu conhecimento obtido na auditoria; c) responder adequadamente quando identifica a existência de inconsistências relevantes ou quando, de outra forma, toma conhecimento de que as outras informações parecem apresentar distorções relevantes; e d) apresentar o relatório de acordo com a NBC TA 720.

2.1.5 Continuidade Operacional – NBC TA 570

Esta norma, na concepção de Almeida (2017, p. 24), trata da responsabilidade do auditor independente, na auditoria das demonstrações contábeis, em relação ao uso do pressuposto da continuidade operacional, pela administração, na elaboração das demonstrações contábeis.

Quando aplicável, o auditor deve elaborar relatório evidenciando os possíveis problemas futuros de continuidade que o auditor entenda como relevante e, por conseguinte, precise divulgar (LINS, 2017, p. 272).

Ainda de acordo com Lins (2017, p. 272), são exemplos de eventos que, se relevantes acarretam incertezas quanto ao futuro da entidade e que, quando relevantes, demandam inclusão no relatório: a) existência de incerteza relativa ao desfecho futuro de litígio excepcional ou ação regulatória; b) grande catástrofe que tenha tido, ou que continue a ter, efeito significativo sobre a posição patrimonial e financeira; c) multas e restrições judiciais; etc.

Outrossim, a NBC TA 570 (2016), nos seus artigos 21 a 23 traz que, se houve uso inapropriado da base contábil de continuidade operacional, o auditor deverá expressar uma opinião adversa. Se houve uso da base contábil de continuidade operacional apropriada e adequada, existe incerteza relevante, e esta foi divulgada adequadamente, o auditor deve expressar uma opinião não modificada e o relatório do auditor deve incluir uma seção separada sob o título “incerteza relevante relacionada a continuidade operacional”.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa foi desenvolvida com cunho descritivo. Nesse sentido, Andrade (2010, p. 26) em sua concepção relata que “pesquisa descritiva é aquela em que o pesquisador preocupa-se em observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os fatos, sem interferir neles”.

Quanto ao propósito, a pesquisa foi moldada como diagnóstico, que no entendimento de Diehl e Tatim (2004), esse tipo de pesquisa tem como meta diagnosticar uma situação organizacional que geralmente não acarreta custos muito altos, porém, são dificultadas pela questão da confidencialidade dos dados da empresa ou pela desconfiança do empresário.

Em relação a abordagem, trata-se de uma pesquisa mista quantitativa e qualitativa, pois considera-se que a relação entre a profundidade da análise e a tradução em números das informações coletadas, contribuem para a ampliação do conhecimento sobre o tema, e decorrerá mediante a análise dos relatórios de auditoria e destaque dos relatórios com opinião modificada, parágrafos de ênfase e comunicação dos principais assuntos de auditoria, com o intuito de verificar os motivos para a emissão destes tipos de relatório.

O procedimento técnico para a coleta de dados caracteriza-se como documental, no qual foram utilizados, como base, as publicações ocorridas nos meses de janeiro a junho de 2018 no Jornal do Comércio, referente ao término do exercício em 31/12/2017, por meio de uma análise de conteúdo dos relatórios. Foram identificados 323 (trezentos e vinte e três) demonstrações contábeis publicadas, dentre os quais, 164 (cento e sessenta e quatro) demonstrações contábeis continham o relatório de auditoria publicado.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta os resultados do estudo realizado nos relatórios de auditoria publicados do Jornal do Comércio de 1º/01/2018 à 30/06/2018.

4.1 Análises dos Relatórios de Auditoria

Neste tópico são apresentados os resultados das análises dos relatórios de auditoria publicados no Jornal do Comércio, conforme proposto inicialmente.

4.1.1 Relatórios Modificados e Não Modificados

Na Tabela 1 é revelada a proporção de organizações que apresentaram opinião modificada ou com ressalvas e as que apresentaram relatórios sem modificação de opinião e a ocorrência, dentro dos relatórios emitidos com modificação:

Tabela 1 - Quanto a Opinião e tipos de relatório

Quanto a opinião - Tipos de relatório	Frequência	Percentual (%)
Não modificados	154	93,9%
Modificados	10	6,1%
Total	164	100%

Tipos de relatório com modificação	Frequência	Percentual (%)
Com ressalva	10	100%
Com abstenção de opinião	0	0%
Adverso	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Autor (2018)

A Tabela 1 retrata que, dos 164 (cento e sessenta e quatro) relatórios de auditoria publicados no Jornal do Comércio com relatório de auditoria, apenas 10 (dez) apresentaram opinião modificada do auditor, ou seja, 6,1% do total. Na grande maioria, representada por 93,9% dos relatórios de auditoria, os auditores obtiveram, em sua opinião, evidências apropriadas e suficientes para emitirem relatórios de auditoria, sem modificações.

Em relação aos relatórios de auditoria emitidos com modificação de opinião, constata-se que, todas as 10 (dez) ocorrências foram de opinião com ressalva, que são as que, no julgamento do auditor, apresentaram distorções relevantes nas demonstrações contábeis ou não se conseguiram evidências de auditoria apropriadas e suficientes, mas seus efeitos não foram generalizados nas demonstrações contábeis.

Na Tabela 2 apresentam-se as empresas de auditoria que foram encontradas nos relatórios analisados nas publicações do Jornal do Comércio:

Tabela 2 - Empresas de Auditoria

Empresas	Frequência	Percentual (%)
KPMG Auditores Independentes	19	11,59%
Ernst & Young	14	8,54%
Deloitte	13	7,93%
PricewaterhouseCoopers	10	6,10%
Outras empresas	108	65,84%
Total	164	100%

Fonte: Autor (2018)

De acordo com a Tabela 2, percebe-se que dos relatórios analisados, 34,16% foram feitos pelas chamadas *big four*, totalizando 56 (cinquenta e seis) dos 164 (cento e sessenta e quatro) relatórios analisados.

Na Tabela 3, estão representados os relatórios de auditoria com ressalva, segregados por segmento:

Tabela 3 - Segmentos Empresariais

Tipos de relatório	Frequência	Percentual (%)
Associações Beneficentes Filantrópicas	4	40%
Indústria SA Capital Fechado	3	30%
Indústria SA Capital Aberto	1	10%
Prestação de Serviços SA Capital Fechado	1	10%
Instituição Financeira AS	1	10%
Total	10	100%

Fonte: Autor (2018)

Verificou-se pela Tabela 3, que a maioria dos relatórios de auditoria com modificação de opinião se deu no segmento das associações beneficentes filantrópicas, com 4 (quatro) ocorrências de 10 (dez). A segunda maior ocorrência aconteceu com as empresas de capital fechado do segmento industrial.

A Tabela 4 evidencia os motivos os quais ocasionaram a emissão de relatório de auditoria com ressalvas, totalizando 16 (dezesesseis) motivos:

Tabela 4 - Motivos das Opiniões com Ressalvas

Motivos da Ressalva	Frequência	Percentual (%)
CPC 38 – Instrumentos Financeiros – Reclassificação de Contas do Passivo – Influência no Resultado Abrangente e emissão de debentures	2	12,5%
NBC TG 01 (R3) Redução ao valor recuperável dos ativos	2	12,5%
NBC TG 27 (R4) Revisão da vida útil econômica dos bens do Ativo Imobilizado	2	12,5%
Realização dos créditos com partes relacionadas	1	6,25%
Reclassificação do Passivo não Circulante – Empréstimos em Passivo Circulante – Empréstimos	1	6,25%
Ativos Fiscais Diferidos relacionados a Prejuízos Fiscais – Sem provisão de resultados futuros que suportes os referidos ativos	1	6,25%
Arrendamento Mercantil com Ajuste ao Valor Presente para provisão de superveniência ou insuficiência de depreciação	1	6,25%
Reconhecimento de doações, subvenções e contribuições patrimoniais de entidade sem fins lucrativos contabilizadas diretamente no Patrimônio Líquido	1	6,25%
Levantamento físico e econômico do Ativo Imobilizado	1	6,25%
Insuficiência dos ativos garantidores que lastreiam as Provisões técnicas de eventos ocorridos e não provisionados (PEONA)	1	6,25%
Ajustes de exercícios anteriores diretamente na conta superávit/déficit acumulados	1	6,25%
Limitação dos trabalhos de auditoria aos reconhecidos pelos registros contábeis no quesito das receitas de doações – Filantropia	1	6,25%
Pronunciamento contábil CPC 30 (R1) – Receitas – reconhecimento	1	6,25%
Total	16	100%

Fonte: Autor (2018)

De acordo com a Tabela 4, que traz os motivos de opinião com ressalva, observa-se que dos 16 (dezesesseis) motivos ocorridos, 2 (dois) referem-se a não observância do CPC 38 –

instrumentos financeiros, influenciando no resultado abrangente e na emissão de debêntures da companhia, 2 (dois) referem-se a não observância da NBC TG 01 (R3) que trata da redução ao valor recuperável dos ativos e 2 (dois) dizem respeito a não observância da NBC TG 27 (R4), que trata da revisão da vida útil econômica dos bens do ativo imobilizado.

Percebe-se também que dos motivos de opinião com ressalva apresentados na Tabela 4, apenas 1 (um) diz respeito a limitação dos trabalhos de auditoria, os outros 15 (quinze) motivos remetem a distorções relevantes e não generalizadas nas demonstrações contábeis.

4.1.2 Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos de Auditoria

A Tabela 5 trata da relação total de relatórios de auditoria que se utilizaram de parágrafos de ênfase para chamar a atenção de algum assunto apresentado nas demonstrações contábeis:

Tabela 5 - Parágrafos de ênfase

Tipos de relatório	Quantidade	Percentual (%)
Com parágrafos de ênfase	31	18,9%
Sem parágrafos de ênfase	133	81,1%
Total	164	100%

Fonte: Autor (2018).

Pela Tabela 5, verifica-se que dos 164 (cento e sessenta e quatro) relatórios de auditoria publicados no Jornal do Comércio, 31 (trinta e um) deles, equivalentes a 18,9% dos relatórios publicados, tem pelo menos um parágrafo de ênfase chamando a atenção a alguma nota explicativa que, no julgamento do auditor, mereça atenção dos usuários das demonstrações contábeis. Foram 31 (trinta e um) relatórios de auditoria que apresentaram parágrafo de ênfase, porém, há relatórios com mais de um parágrafo, totalizando 50 (cinquenta) motivos.

A Tabela 6 revela os principais motivos, elencados pelo item A5 da NBC TA 706 (2016), que ensejaram os parágrafos de ênfase nos relatórios de auditoria publicados:

Tabela 6 - Motivos dos parágrafos de ênfase

Motivos da Ênfase	Frequência	Percentual (%)
Existência de incerteza relativa ao desfecho futuro de litígio excepcional ou ação regulatória	18	36%
Evento subsequente significativo ocorrido entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor (NBC TA 560)	2	4%
Aplicação antecipada (quando permitida) de nova norma contábil com efeito relevante sobre as demonstrações contábeis	11	22%
Grande catástrofe que tenha tido, ou continue a ter, efeito significativo sobre a posição patrimonial e financeira da entidade	0	0%
Quando existe incerteza significativa em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional.	7	14%
Outras situações que não se encaixam na norma	12	24%
Total	50	100%

Fonte: Autor (2018)

Pode-se verificar na Tabela 6, que boa parte dos parágrafos de ênfase, que sejam 36% dos parágrafos publicados no Jornal do Comércio, são pelo motivo de existência de incertezas relativas ao desfecho futuro de litígios excepcionais ou que a companhia depende de uma

ação regulatória. Mostra também que 22% destes parágrafos se remetem a aplicações antecipadas de novas normas contábeis, desde que permitidas, com efeito relevante sobre as demonstrações contábeis, que 14% remetem a existência de incerteza significativa em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida quanto à capacidade de manter a continuidade operacional.

Porém, chama a atenção na tabulação dos dados da Tabela 6, que 24% dos parágrafos de ênfase que tiveram divulgação nos relatórios de auditoria, ou seja, 12 (doze) parágrafos num total de 50 (cinquenta), trouxeram motivos que não se encaixaram nos elementos listados no item A5 da NBC TA 706, como verifica-se na Tabela 7:

Tabela 7 - Motivos sem correlação com a norma

Motivos sem correlação	Frequência
Transações com partes relacionadas	3
Realização dos créditos tributários diferidos	2
Orientação OCPC 4 – Reconhecimento de receitas do setor imobiliário	1
Patrimônio líquido ajustado (PLA) inferior ao capital mínimo requerido (CMR)	1
Companhias controladas	1
Contratos de locação firmados a faturar – Lançados no ativo circulante e não circulante e no mesmo valor no passivo circulante e não circulante	1
Realização de investimentos pela companhia controlada	1
Atendimento ao art. 199 da Lei 6.404/76 – Reserva de lucros ultrapassou o capital social	1
Integralização do capital social	1
Total	12

Fonte: Autor (2018)

Constata-se na Tabela 7, que alguns dos motivos dos parágrafos de ênfase se encaixam em ressalvas, conforme o item 13 da NBC TA 701 (2016), que entre outras coisas destaca na letra “b” que “as políticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e se são apropriadas”.

A Tabela 8 trata da relação total de relatórios de auditoria que se utilizaram de parágrafos de outros assuntos para chamar a atenção de algum ponto não apresentado nas demonstrações contábeis e os principais motivos:

Tabela 8 - Parágrafos de outros assuntos

Tipos de relatório	Quantidade	Percentual (%)
Com parágrafos de outros assuntos	60	36,59%
Sem parágrafos de outros assuntos	104	63,41%
Total	164	100%

Fonte: Autor (2018)

Observa-se na Tabela 8 que apenas 36,59% dos relatórios de auditoria utilizaram-se de parágrafos de outros assuntos para trazer informações adicionais aos usuários das demonstrações contábeis, outros 63,41% não continham parágrafos de outros assuntos relevantes.

Ao todo foram 60 (sessenta) relatórios de auditoria que parágrafos de outros assuntos, porém, há relatórios com mais de um parágrafo, totalizando 71 (setenta e um) motivos de outros assuntos, destacados na Tabela 9:

Tabela 9 - Motivos de outros assuntos

Motivos de Outros Assuntos	Frequência	Percentual (%)
Demonstração do Valor Adicionado – DVA – Pronunciamento técnico CPC 09	33	46,48%
Informações sobre a auditoria do período anterior	35	49,30%
Reapresentação das demonstrações contábeis de anos anteriores as quais continham ressalvas	1	1,41%
Informações fiduciárias	1	1,41%
Não examinamos, nem foram examinados por outra auditoria independente as demonstrações contábeis do exercício anterior	1	1,41%
Total	71	100

Fonte: Autor (2018)

Pela Tabela 9 observou-se que em 46,48% dos parágrafos de outros assuntos informados nos relatórios de auditoria, foram utilizados para informar sobre o entendimento do pronunciamento técnico CPC 09, que diz respeito da Demonstração do Valor Adicionado – DVA, que embora não fosse parte integrante dos demonstrativos contábeis, foram analisados pelos auditores independentes.

Já em 49,30% dos parágrafos de outros assuntos, os auditores utilizaram-se para informar aos usuários a respeito das informações sobre as auditorias realizadas no período anterior, ou seja, se foi executada, quem executou, e, no caso destas terem opiniões com ressalvas ou parágrafos de ênfase, se os mesmos foram resolvidos de um ano para o outro.

Foram identificados ainda outros 3 motivos com menor repercussão dentro do montante identificado, perfazendo cerca de 1,41% cada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria independente exerce um papel muito importante, expressando de forma clara e objetiva, por meio de seu relatório de auditoria, sua opinião sobre as demonstrações financeiras das entidades.

O objetivo deste trabalho foi o de evidenciar os fatores mais frequentes que levaram a emissão de relatórios de auditoria com opinião modificada, publicados no Jornal do Comércio de janeiro/2018 a junho/2018, referente ao exercício findado em 31/12/2017. A escolha do Jornal do Comércio para execução deste trabalho deu-se em função de o mesmo ser o único canal do estado, especializado em publicidade legal e por ser de longo alcance na classe contábil.

Dentro do propósito desta pesquisa, observou-se que dos 164 (cento e sessenta e quatro) relatórios de auditoria publicados, somente 10 (dez) tiveram opinião modificada, totalizando 6,1% do total. Contatou-se também que a maioria dos relatórios de auditoria foram emitidos por escritórios de auditoria regionais, resultando em 65,84% da totalidade das empresas identificadas. Somente 56 (cinquenta e seis) deles, que representam cerca de 34,16%, optaram por utilizar-se dos trabalhos das *big four*.

Com relação aos relatórios com opinião modificada, foi realizado a segmentação por setores empresariais, verificando-se que associações beneficentes filantrópicas foram as que mais apresentaram parágrafos com opinião modificada, 4 (quatro) relatórios no total, representando 40%, e somente 1 (uma) companhia de capital aberto, que representa 10%, teve

seu relatório emitido com modificação de opinião.

Nesta pesquisa, dentre os fatores mais frequentes que levaram a emissão de relatórios de auditoria com opinião modificada, constatou-se que 93,75% dos relatórios de auditoria com opinião modificada remetem a distorções relevantes e não generalizadas nas demonstrações contábeis, totalizando 15 (quinze) relatórios, sendo que apenas 1 (um) relatório se refere a limitação de escopo dos trabalhos de auditoria.

No que diz respeito aos 16 (dezesesseis) motivos de relatórios com ressalva, encontrados na pesquisa, em 6 (seis) foram encontrados relação com instrumentos financeiros, redução ao valor recuperável dos ativos e revisão da vida útil econômica dos bens do Ativo Imobilizado, sendo que apenas um deles revela limitações no trabalho de auditoria.

Já no que se refere aos relatórios de auditoria com parágrafo de ênfase, foram totalizados 31 (trinta e um), apresentado um contexto de 50 (cinquenta) motivos. A maior repercussão esteve relacionada a existência de incerteza relativa ao desfecho futuro de litígio excepcional ou ação regulatória, aplicação antecipada (quando permitida) de nova norma contábil com efeito relevante sobre as demonstrações contábeis e, por fim, de outras situações que não se encaixam na norma. Especificamente, entre os que não se encaixam com a norma, estão presentes as transações com partes relacionadas e a realização dos créditos tributários diferidos.

Quanto aos relatórios de auditoria que parágrafos de outros assuntos, ao todo foram encontrados 60 (sessenta), abrangendo cerca de 71 (setenta e um) motivos de outros assuntos. Destes, foram utilizados posicionamentos sobre a Demonstração do Valor Adicionado – DVA, que embora não fosse parte integrante dos demonstrativos contábeis, foram analisados pelos auditores independentes, bem como para informar aos usuários a respeito das informações sobre as auditorias realizadas no período anterior

Portanto, os resultados suportados por esta pesquisa denotam que há ainda algumas divergências entre as normas contábeis exigidas e os relatórios de auditoria publicados, principalmente nos parágrafos de ênfase, que em muitos casos deixam dúvidas quanto a real situação das entidades, se realmente é uma ênfase à uma informação da demonstração contábil ou é algo que deveria ser mais evidenciado e até ressaltado numa opinião do auditor.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a Metodologia do Trabalho Científico**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas brasileiras de contabilidade. **NBC TA – de auditoria independente**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>>. Acesso em: 30 mar. 2018.

_____. **NBC TA 570 – Continuidade operacional**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2016. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA570.pdf>>. Acesso em: 13 ago. 2018.

_____. **NBC TA 700 – Formação de opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2016. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>>. Acesso em: 19 maio 2018.

_____. **NBC TA 701 – Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente.** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2016. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA701.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2018.

_____. **NBC TA 705 – Modificações na opinião do auditor independente.** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2016. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA705.pdf>>. Acesso em: 19 maio 2018.

_____. **NBC TA 706 – Parágrafos de ênfase e parágrafo de outros assuntos.** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2016. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA706.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2018.

_____. **NBC TA 720 – Responsabilidades do auditor em relação a outras informações.** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2016. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA720.pdf>>. Acesso em: 13 ago. 2018.

_____. **Resoluções e Ementas do CFC.** Brasília: Comunicação CFC, 2016. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA701>. Acesso em: 30 mar. 2018.

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

DANTAS, José Alves; BARRETO, Igor Theodoroviz; CARVALHO, Paulo Roberto Matos de. **Relatório com modificação de opinião: risco para o auditor?.** Revista Contemporânea de Contabilidade. Florianópolis: 2017.

DIEHL, Astor Antonio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em Ciências Aplicadas.** São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **A experiência da aplicação do Novo Relatório do Auditor.** 1º Ano Principais Assuntos de Auditoria. 2017.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria: uma abordagem pratica com ênfase na auditoria externa,** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

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

MELHEM, Marcel Gulin. **Auditoria contábil e tributária.** 1. ed. Curitiba: InterSaberes, 2012.

MELO, Moises Moura de; SANTOS, Ivan Ramos dos. **Auditoria Contábil: Atualizada pelas Normas Internacionais de Auditoria emitida pelo IFAC com adoção no Brasil.** 2. ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2017.

TEIXEIRA, Danilo de Lima; ARCOLEZE, Luciano; TARIFA, Marcelo Resquetti. **Estudo sobre os Relatórios dos Auditores Independentes: Análise das Opiniões Modificadas e Parágrafos de Ênfase existentes nas Demonstrações Financeiras listadas na BM&FBovespa no ano de 2011.** Revista de Estudos Contábeis, V. 5, N. 8, P. 3-19. Londrina, 2014.