

**PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA DO NOVO RELATÓRIO DOS AUDITORES
INDEPENDENTES DAS EMPRESAS DO NOVO MERCADO**

Layla Gabrielly Jardim Olivatti Staub

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PCO)
Universidade Estadual de Maringá (UEM)
Av. Colombo, nº5790. Jd. Universitário, Maringá – PR – Brasil

Viviane Asanuma Paulino

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PCO)
Universidade Estadual de Maringá (UEM)
Av. Colombo, nº5790. Jd. Universitário, Maringá – PR – Brasil

Romildo de Oliveira Moraes

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (USP)
Professor Adjunto-Departamento de Ciências Contábeis
Universidade Estadual de Maringá (UEM)
Av. Colombo, nº5790, Bloco C23, sala 227, Jd. Universitário – Maringá – PR – Brasil

Área Científica: a) Informação Financeira e Normalização Contabilística

Palavras-chave: Principais Assuntos de Auditoria (PAAs); Novo Relatório dos Auditores Independentes (NRA); Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnicas de Auditoria (NBCs TA); Auditoria Independente; IFRS 15.

PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA DO NOVO RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DAS EMPRESAS DO NOVO MERCADO

Resumo

O relatório do auditor independente é um dos principais instrumentos para a tomada de decisão. Seu novo modelo teve uma mudança significativa em seu conteúdo com o acréscimo de um novo parágrafo com o julgamento do auditor independente sobre os Principais Assuntos de Auditoria, obrigatório para auditorias com exercícios findos em ou após 31 de dezembro de 2016. Com isso, este estudo objetivou analisar os Novos Relatórios dos Auditores Independentes das companhias brasileiras listadas na B3 no seguimento do Novo Mercado para encontrar quais os Principais Assuntos de Auditoria contidos neles. Para isso, realizou-se uma pesquisa documental e descritiva com abordagem qualitativa. Os dados foram coletados dos relatórios dos auditores independentes referente as demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 2016 de 128 empresas listadas no segmento do Novo Mercado. Por meio da análise de conteúdo do novo relatório do auditor independente, observou-se 26 Principais Assuntos de Auditoria, dentre eles os mais frequentes foram o Reconhecimento de receitas, Provisões, *Impairment* de outros ativos, Tributos e *Impairment* de *godwill*. Entre as empresas de auditoria independente os assuntos mais evidenciados foram Reconhecimento de receitas, Provisões e Instrumentos financeiros. Resultados estes, que refletem a preocupação das empresas de auditoria com a implantação do IFRS 15 em 2018.

1 INTRODUÇÃO

A preocupação com a divulgação de informações contábeis cada vez mais úteis, confiáveis e transparentes, tem aumentado com a atual adoção das práticas de governança corporativa por diversas empresas. O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) define em seu manual de governança corporativa, que a auditoria independente é um dos fatores que contribuem para boas práticas de governança.

A importância da auditoria independente está principalmente na divulgação de seu relatório, pois ele é a principal forma de comunicação entre os auditores e os usuários das informações (Almeida, 2003). Como o relatório do auditor independente é um dos principais instrumentos para tomada de decisões, surgiu a necessidade de um relatório mais informativo, o que motivou a criação de um novo modelo de relatório.

Uma das mudanças mais significativas foi o acréscimo da seção sobre os Principais Assuntos de Auditoria (PAAs). Segundo a NBC TA 701, a comunicação desses assuntos fornece informações adicionais facilitando o entendimento do usuário sobre as informações e conseqüentemente da situação econômica e financeira da empresa, aumentando a capacidade informativa do relatório e dando mais transparência a auditoria realizada.

Devido a padronização com as normas internacionais, a preocupação com a governança corporativa, as necessidades cada vez maiores dos usuários e a importância das informações nele contidas, o relatório do auditor independente tem sido tema de várias pesquisas nos últimos anos (Souza & Silva, 2013; Silva, Aires & Almeida, 2014; Sant'ana, 2014; Tristão, Reina, Sarlo Neto & Herh, 2015; Andruchechen & Alberton, 2016; Sprenger, Silvestre & Laureano, 2016). Seja através de sua análise, do nível de entendimento de suas normas, de seu estudo após inovações legais ou das inovações do novo relatório.

Sant'ana (2014) em sua dissertação, realizou uma análise qualitativa através da análise de conteúdo dos relatórios de auditoria de 2010 a 2012 das companhias listadas na B3, e uma análise quantitativa da influência da governança corporativa no desempenho e valor de mercado das mesmas empresas. Os resultados apontaram que a maioria das empresas são auditadas por *Big Four* por transmitirem maior credibilidade ao mercado, assim poucas tiveram pareceres com ressalva e abstenção de opinião. Em relação ao valor de mercado e ao desempenho, constatou que nem sempre as boas práticas de governança equivalem a um valor mais alto e a um melhor desempenho.

Souza e Silva (2013) analisaram o conteúdo dos relatórios referentes ao ano de 2011 das empresas brasileiras listadas no novo mercado, apontaram as principais semelhanças e diferenças entre eles, e constataram que as opiniões e informações contrastantes tinham grau elevado de homogeneidade. Já Tristão et al. (2015), analisaram os relatórios de 2011 a 2013, também das companhias do Novo Mercado, verificando como estavam expressos em termos das demonstrações contábeis. Assim, observaram que as empresas do Novo Mercado têm grande confiabilidade em seus relatórios e concluíram que o trabalho do auditor independente é de suma importância para a transparência e credibilidade no segmento do novo mercado.

Em meio a esse contexto, este estudo analisou os Novos Relatórios dos Auditores Independentes das companhias brasileiras listadas na B3 no seguimento do Novo Mercado com o objetivo de identificar, categorizar e analisar os Principais Assuntos de Auditoria contidos neles. Com isso, elaborou-se o seguinte problema para direcionar o desenvolvimento da pesquisa: Quais são os Principais Assuntos de Auditoria tratados nos Novos Relatórios de Auditoria das companhias do Novo Mercado?

Para responder à questão, desenvolveu-se uma pesquisa com escopo qualitativo, permeada por pesquisa descritiva e análise documental, que possibilitou a obtenção de dados inerentes ao objeto de análise. Posteriormente, a análise de conteúdo possibilitou que o objetivo pretendido fosse alcançado.

Segundo a NBC TA 701, a obrigatoriedade da comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria é somente para os relatórios de empresas listadas em bolsas de valores. Com isso, escolheu-se a B3, onde encontrou-se um segmento de listagem especial que contém somente empresas que se comprometeram a adotar as práticas de governança

coorporativa. Assim, este trabalho delimitou-se a análise dos relatórios das empresas listadas no Novo Mercado.

2 BASE CONCEITUAL

2.1 Relatório do auditor independente e principais assuntos de auditoria

Auditoria é um termo utilizado por várias áreas com o propósito de expressar a opinião, embasada em fatos concretos, de um especialista sobre determinado assunto. Na contabilidade, ela é o ramo que se dedica a testar a eficiência e eficácia do gerenciamento de todo o patrimônio da entidade, tendo como finalidade a emissão da opinião fundamentada de um auditor com capacidade técnica e profissional sobre um dado específico (Attie, 2009).

A necessidade dos proprietários e investidores em obter uma confirmação da real situação econômico-financeira das empresas foi o que fundamentou o surgimento da auditoria. Assim, de modo geral, o objetivo principal da auditoria segundo Attie (2009, p. 11) é “o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações contábeis preparadas pela companhia auditada”. Attie (2009) também ressalta que a obrigatoriedade de as companhias de capital aberto serem auditadas por auditores independentes registrados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), determinada pela Lei das Sociedades por Ações, foi uma das responsáveis pelo desenvolvimento da auditoria no Brasil.

Para realizar o procedimento de comprovação dos dados no exame de auditoria, é necessário obedecer às normas de auditoria (Attie, 2009). No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) são os órgãos responsáveis pela elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnicas de Auditoria (NBCs TA) em conformidade com os padrões internacionais.

Para Almeida (2003, p. 45) “o objetivo do auditor independente é emitir sua opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas”. Já a NBC TA 200 (R1), norma que trata dos objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria, traz que o auditor independente possui dois objetivos gerais ao realizar a auditoria de demonstrações contábeis: (a) ter uma segurança aceitável de que as demonstrações estão corretas, sem grandes distorções, para que o auditor possa expressar sua opinião de acordo com a estrutura do relatório financeiro aplicável; e (b) comunicar-se apresentando o relatório sobre as demonstrações com as constatações do auditor.

O relatório do auditor independente é o documento através do qual, ao fim da auditoria, serão divulgadas as conclusões do auditor de forma clara e objetiva. Sua finalidade é informar aos usuários das informações contábeis, de maneira resumida, o trabalho realizado, a extensão abrangida pelo trabalho, a forma de sua realização, os fatos relevantes observados e as conclusões chegadas (Attie, 2009). No estudo de Mendes e Martins (2014) sobre o nível de entendimento das normas do relatório dos auditores pelos auditores independentes brasileiros, pelo grau de conhecimento e exigências do mercado, os resultados revelaram que a maioria compreendia bem as normas do relatório do auditor vigentes na época.

Com a crescente demanda dos usuários por um relatório mais informativo, com mais conformidade, objetividade e transparência, o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) inseriu alterações importantes nas *International Standards on Auditing* (ISAs) criando um novo modelo de relatório do auditor. No Brasil, o Novo Relatório do Auditor Independente (NRA) é formado por seis NBCs TA convergidas das normas internacionais: a NBC TA 260 (R2) que trata da comunicação com os responsáveis pela governança; a NBC TA 570 que trata da continuidade operacional; a NBC TA 700 que trata da formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis; a NBC TA 701 que trata da comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente; a NBC TA 705 que trata da modificações na opinião do auditor independente, e a NBC TA 706 que trata dos parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente.

O trabalho de Roxo (2016) foi o primeiro a analisar e apresentar as principais mudanças no NRA. Por meio da análise das NBCs revisadas, o autor encontrou que as

principais mudanças foram estruturais, observando uma tendência a um relatório mais personalizado, com o intuito de atender as necessidades específicas de cada entidade. Do mesmo modo, o estudo de Manoel e Quel (2017) trata das inovações das normas internacionais do Novo Relatório do Auditor Independente. Os autores fizeram um levantamento das principais mudanças e justificaram-nas como a resposta da profissão de auditoria para atender as expectativas do usuário em relação ao relatório do auditor. Assim, concluíram que essas inovações são benefícios importantes para a melhora da qualidade da auditoria e o atendimento das necessidades dos usuários.

Por ser um assunto recente, esses foram os únicos estudos encontrados especificamente sobre o NRA. O NRA entrou em vigência em 2017 para as auditorias das demonstrações contábeis com exercícios terminados em ou após 31/12/2016. Uma das principais alterações, é a inclusão da seção de Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) nos relatórios das companhias listadas em bolsa de valores.

Para fins das NBCs TA, a NBC TA 701, norma que aborda a comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no relatório do auditor independente, define os PAAs como os “assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. Os Principais Assuntos de Auditoria são selecionados entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança”. Os PAAs são aqueles que o auditor julgar de maior importância na auditoria, as áreas que exigiram mais atenção durante a execução do trabalho.

A NBC TA 701, além da definição e objetivo, traz todo um conjunto de informações e os procedimentos necessários para a correta comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria. Na primeira seção, traz o seu alcance que visa abordar a responsabilidade do julgamento do auditor sobre o que comunicar, a forma e o conteúdo dessa comunicação. Apresenta também, que sua aplicação só é obrigatória para a auditoria das demonstrações contábeis de entidades listadas em bolsa de valores reconhecida, e os requisitos básicos para a determinação e comunicação dos PAAs.

Para a determinação, a norma traz que o auditor deve considerar fatores como as áreas com riscos relevantes, áreas que também envolvam um julgamento significativo por parte da administração, e o efeito de fatos relevantes ocorridos durante o período sobre a auditoria. A determinação deve ser feita em conjunto com os responsáveis pela gestão das entidades, buscando sempre abordar aspectos fundamentais. Quanto a comunicação, a NBC TA 701 diz a forma como o auditor deve descrever cada um dos principais assuntos de auditoria. A descrição deve ser customizada para cada entidade, indicando o motivo da importância do assunto para a auditoria, como o assunto foi endereçado na auditoria, e fazer referência para sua divulgação correspondente nas demonstrações financeiras.

2.2 Teoria da divulgação e teoria da assimetria de informação

A divulgação das informações contábeis é fundamental para a tomada de decisão dos *stakeholders* (Lima, 2007). Assim, a teoria da divulgação tem como objetivo principal explicar a divulgação dessas informações, a partir de diversas perspectivas (Salotti & Yamamoto, 2005). Verecchia (2001) propõe em seu trabalho três categorias de divulgação dentro da contabilidade: Divulgação baseada em associação; Divulgação baseada em julgamento e Divulgação baseada em eficiência.

No caso dos Principais Assuntos de Auditoria, a divulgação se manifesta a partir do julgamento dos auditores independentes como forma de um processo de transparência das empresas, com intuito de diminuir a assimetria informacional existente. De acordo com Akerlof (1970), a falta de informação entre os sujeitos envolvidos em negociações, considerando também a desonestidade e os custos contidos, pode ser prejudicial tanto para os *stakeholders*, quanto para o funcionamento eficiente do mercado. Diante disso, as IFRS foram principalmente concebidas para diminuir essa assimetria de informação e satisfazer as necessidades dos investidores com as informações corretas.

Na visão de Mott e Sanches (2017), com a adoção das normas internacionais de contabilidade que primam pela relevância da informação contábil, buscando um equilíbrio entre relevância e objetividade, houve uma mudança de postura, dando maior peso a

subjetividade, o que ficou ainda mais evidente com a IFRS 15. As IFRS seguem princípios e características qualitativas na busca de apresentar da melhor maneira possível informações confiáveis e relevantes para os *stakeholders*. Portanto, entende-se que as exigências de um raciocínio interpretativo e crítico advindas do uso do julgamento para a aplicação adequada das normas internacionais de contabilidade, contemplam os objetivos das IFRS e fornecem informações com mais qualidade aos usuários.

Em tese, as normas internacionais vigentes aumentaram o grau de julgamento e tomada de decisão sobre os fatos contábeis que envolvem o processo de reconhecimento, mensuração e divulgação da informação contábil, conseqüentemente resultando em maior qualidade e utilidade. Entretanto, Oro e Klann (2017) afirmam que o êxito do julgamento dos fatos contábeis pelos profissionais da contabilidade no processo de mensuração e reconhecimento das informações, depende do nível de conhecimento do assunto, ou de bases confiáveis para estimar ou definir critérios claros e objetivos. Também apontam que a adoção ao padrão IFRS é mais complexa que as antigas normas, exigindo mais julgamento e tomada de decisão do contador, ou do auditor no caso dos relatórios de auditoria, que nem sempre estão preparados para lidar com essa mudança.

Desta forma, para que os Principais Assuntos de Auditoria sejam divulgados de maneira correta, dando mais transparência a auditoria e tornando o relatório mais informativo, é necessário que os auditores sigam o disposto na norma. Apesar disso, a norma não especifica quais os PAAs devem ser comunicados, ficando sob responsabilidade exclusiva do julgamento do auditor para defini-los ao final do seu trabalho. É nesse cenário que se insere o objetivo desta pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Seleção da amostra

Para atender o objetivo deste estudo de identificar, categorizar e analisar os principais assuntos de auditoria contidos no novo relatório do auditor independente, desenvolveu-se uma pesquisa documental, de caráter descritivo quanto aos seus objetivos e abordagem qualitativa (Beuren, 2010). Foram selecionadas as empresas listadas no segmento do Novo Mercado da B3 com demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 2016, por serem as primeiras demonstrações auditadas sob a vigência do NRA e por este seguimento ter uma grande confiabilidade em seus relatórios (Sousa & Silva, 2013).

O seguimento do Novo Mercado é composto por 132 empresas listadas, as quais tiveram seus relatórios analisados. Com a análise documental, constatou-se que 4 das empresas listadas não possuíam PAAs em seus relatórios. Assim, as empresas Brasil Agro, OSX Brasil S/A, PDG Realty S/A foram excluídas, resultando em uma amostra de pesquisa com 128 empresas.

3.2 Coleta e análise de dados

A coleta de dados foi realizada pelo portal eletrônico da B3. Efetuou-se o *download* das informações anuais completas, contendo o relatório do auditor independente. Para cada uma das entidades, foram levantadas as seguintes informações: a empresa de auditoria, o segmento, o setor e os Principais Assuntos de Auditoria de acordo com o julgamento do auditor. Quanto às técnicas empregadas para análise dos dados, procedeu-se a análise de conteúdo do parágrafo de principais assuntos contidos no Relatório do Auditor Independente. De acordo com Bardin (1977) essa técnica configura-se como um recurso para compreender algo além dos significados imediatos dos estudos.

Com os dados obtidos nos relatórios das 128 empresas do Novo Mercado, utilizou-se do *Excel*® para organizar e categorizar os principais assuntos de auditoria encontrados. Em muitos desses relatórios os títulos dos principais assuntos não eram claros, dessa forma foram analisados conjuntamente com a explicação dos auditores para a total compreensão do que o assunto se tratava. Separou-se em planilhas no *Excel*® as empresas listadas no novo mercado por setor e por empresas responsáveis pelos relatórios de auditoria independente, possibilitando maior compreensão e visibilidade dos dados. Primeiramente analisou-se os principais assuntos de auditoria de uma forma geral. Num segundo momento,

verificou-se os assuntos que mais apareciam de acordo com o setor da empresa, e para maior confiabilidade, analisou-se os assuntos mais relevantes para cada empresa de auditoria independente.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção reúne a análise de dados realizada com 128 empresas listadas no segmento de Novo Mercado da B3 com a finalidade de verificar, a partir da análise de conteúdo quais os principais assuntos de auditoria contidas no novo relatório do auditor para as demonstrações contábeis com exercícios findos em 31 de dezembro de 2016, além da discussão dos resultados encontrados.

4.1 Análise dos dados

Ao realizar a análise de conteúdo dos parágrafos de Principais Assuntos de Auditoria dos relatórios das 128 empresas da amostra, encontrou-se algumas dificuldades para no entendimento dos PAAs contidos nos relatórios. Fato este, que não condiz com o principal objetivo do Novo Relatório do Auditor Independente de uma comunicação mais transparente e informativa. Examinando somente os títulos dos Principais Assuntos, não foi possível categorizá-los, sendo necessária uma análise mais crítica e profunda, com a leitura dos demais tópicos do NRA e das explicações.

Dessa forma encontrou-se os seguintes resultados:

Tabela 1 - Principais Assuntos de Auditoria encontrados

Principais Assuntos de Auditoria	Quantidade de Registros	% em Relação ao Número de Registros	% em Relação ao Número de Relatórios
Reconhecimento de receitas	61	16%	48%
Provisões	59	15%	46%
<i>Impairment</i> de outros ativos	58	15%	45%
Tributos	40	10%	31%
<i>Impairment</i> de <i>godwill</i>	37	9%	29%
Instrumentos financeiros	24	6%	19%
Valor justo	13	3%	10%
Tecnologia	9	2%	7%
Participação societária	9	2%	7%
Investigações judiciais, processos e fraudes	7	2%	5%
Gestão de liquidez	6	2%	5%
Estoques	6	2%	5%
Ativo biológico	6	2%	5%
Concessões	6	2%	5%
Combinação de negócios	5	1%	4%

Benefícios a empregados	5	1%	4%
Partes relacionadas	5	1%	4%
Recuperação judicial	4	1%	3%
Valor residual	4	1%	3%
Consolidação	3	1%	2%
Acordos comerciais	3	1%	2%
Distratos	3	1%	2%
Hedge	2	1%	2%
Situação econômica da empresa	2	1%	2%
Alienação de ativos e passivos	2	1%	2%
Outros	12	3%	9%
Total	391		

Fonte: Elaborado pelos autores (2017)

Na Tabela 1 observa-se um total de 391 registros, categorizados em 26 assuntos principais, onde 5 se destacaram com maior frequência nos relatórios analisados. O primeiro é o Reconhecimento de receitas que foi encontrado 61 vezes, correspondendo a 16% do total de assuntos e presente em 48% dos relatórios. Em segundo lugar, encontrou-se 59 vezes as Provisões, equivalendo a 15% dos registros e contidas em 46% dos relatórios. O terceiro é o *Impairment* de outros ativos, registrado 58 vezes, correspondendo também a 15% do total de assuntos e presente em 45% dos relatórios. Em quarto lugar, encontrou-se 40 vezes os Tributos, equivalendo a 10% dos registros e contidos em 31% dos relatórios. O último assunto com maior frequência é o *Impairment* de *godwill*, que apareceu 37 vezes, correspondendo a 9% do total de assuntos e presente em 29% dos relatórios.

A partir dos dados encontrados, realizou-se também uma análise dos PAAs mais evidenciados por setores das empresas listadas no segmento do Novo Mercado.

Tabela 2 - Principais Assuntos de Auditoria mais encontrados por setor das companhias do Novo Mercado

Setores das Companhias do Novo Mercado	5 PAAs Mais Frequentes				
	1	2	3	4	5
Bens Industriais	Tributos	<i>Impairment</i> de outros ativos	Reconhecim ento de receitas	Provisões	<i>Impairment</i> de <i>godwill</i>
Consumo Cíclico	Reconhecim ento de receitas	Provisões	<i>Impairment</i> de outros ativos	Tributos	<i>Impairment</i> de <i>godwill</i>
Consumo Não Cíclico	Provisões	Reconhecim ento de receitas	Instrumento s financeiros	<i>Impairment</i> de <i>godwill</i>	<i>Impairment</i> de outros ativos
Financeiro e Outros	<i>Impairment</i> de outros ativos	Reconhecim ento de receitas	Provisões	Instrumento s financeiros	<i>Impairment</i> de <i>godwill</i>
Materiais Básicos	<i>Impairment</i> de outros ativos	Tributos	<i>Impairment</i> de <i>godwill</i>	Valor justo	Reconhecim ento de receitas
Petróleo. Gás e	<i>Impairment</i> de <i>godwill</i>	Provisões	<i>Impairment</i> de outros	Instrumento s financeiros	Tributos

Biocombustíveis			ativos		
Saúde	<i>Impairment de goodwill</i>	Provisões	<i>Impairment de outros ativos</i>	Tecnologia	Tributos
Tecnologia da Informação	Impairment de outros ativos	Impairment de goodwill	Provisões	Tributos	Reconhecimento de receitas
Utilidade Pública	Provisões	Reconhecimento de receitas	Impairment de outros ativos	Instrumentos financeiros	Concessões

Fonte: Elaborado pelos autores (2017)

Na Tabela 2 observa-se que quase todos os 5 Principais Assuntos de Auditoria mais frequentes em cada setor estão dentro dos 5 assuntos que mais apareceram na análise geral. Os únicos assuntos encontrados que não estavam entre os que mais apareceram na análise anterior foram Tecnologia, Instrumentos financeiros e Concessões.

Com o intuito de estabelecer os Principais Assuntos de Auditoria mais evidenciados pelas empresas de auditoria emissoras dos relatórios, realizou-se também a seguinte análise:

Tabela 3 - Principais Assuntos de Auditoria mais evidenciados por empresas de auditoria

Empresas de Auditoria	Quantidade de Empresas Auditadas	Principais Assuntos de Auditoria
KPMG	40	Provisões
PricewaterhouseCoopers	30	Reconhecimento de receitas
ERNST&YOUNG	23	Reconhecimento de receitas
Deloitte Touche Tohmatsu	21	Reconhecimento de receitas
BDR	7	Reconhecimento de receitas
Grant Thornton	5	Instrumentos financeiros
BKR	1	-
Verdus	1	-

Fonte: Elaborado pelos autores (2017)

Na Tabela 3 observa-se que as empresas de auditoria que mais auditam as companhias do Novo Mercado são as pertencentes ao Big Four, composto pela KPMG, pela PricewaterhouseCoopers, pela ERNST & YOUNG e pela Deloitte Touche Tohmatsu. Dentre elas a que realiza mais auditorias é a KPMG, que é responsável pelo relatório de 40 empresas. Em relação aos Principais Assuntos de Auditoria, de acordo com a KPMG o assunto mais evidenciado foi Provisões. Já para a PricewaterhouseCoopers, a ERNST & YOUNG, a Deloitte Touche Tohmatsu e a BDR, o assunto mais comunicado conforme o

juízo dos auditores foi o Reconhecimento de receitas. E para a Grant Thornton foi Instrumentos financeiros. Como a BKR e a Verduz auditaram somente uma empresa cada, nenhum PAAs se destacou.

4.2 Discussão dos resultados

A pesquisa revelou uma grande preocupação das empresas de auditoria com a implementação da IFRS 15, visto que um dos Principais Assuntos de Auditoria mais frequentes e evidenciados foi o Reconhecimento de receitas. Segundo Cova (2015), a implementação das mudanças trazidas pela IFRS 15 no Brasil é complexa, exige várias adequações das empresas além da necessidade de uma maior capacidade de juízo, fato este, que pode justificar os resultados encontrados nessa pesquisa.

Cova (2015) também ressalta que a referida norma busca principalmente o aperfeiçoamento dos relatórios financeiros e a comparabilidade nas demonstrações financeiras em âmbito mundial, sendo um importante marco de aperfeiçoamento das normas contábeis em geral. Outro fator relevante ressaltado pelo autor, é que sendo a receita o indicador de desempenho financeiro mais importante para a avaliação das organizações, os usuários das demonstrações financeiras a analisam criteriosamente. Deste modo, as empresas devem estabelecer políticas e práticas eficazes de reconhecimento de receita que forneçam um bom grau de fidedignidade nas avaliações, o que também explica a preocupação das empresas de auditoria com principalmente com esse assunto.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou identificar, categorizar e analisar os Principais Assuntos de Auditoria do Novo Relatório do Auditor Independente das empresas listada no segmento de Novo Mercado da B3 com exercício findo em 31 de dezembro de 2016. Inicialmente recorreu-se ao Novo Relatório do Auditor Independente para a predefinição das categorias através da análise de conteúdo.

Os resultados encontrados permitiram a categorização de 26 assuntos principais de auditoria de acordo com o juízo dos auditores independentes, os que mais se destacaram na análise geral foram o reconhecimento de receitas, provisões, *impairment* de outros ativos, tributos e *impairment* de *godwill*. Na segunda análise, de acordo com os setores das empresas do segmento do Novo Mercado, encontrou-se além dos cinco assuntos principais já destacados acima mais três assuntos, sendo eles, tecnologia, instrumentos financeiros e concessões.

A última análise identificou os principais assuntos que cada empresa de auditoria mais identificou nas entidades. A KPMG responsável pela auditoria de 40 empresas do Novo Mercado evidenciou o assunto provisões. O assunto instrumentos financeiros foi o que mais apareceu nas empresas auditadas pela Grant Thornton. Na PricewaterhouseCoopers, ERNST & YOUNG, Deloitte Touche Tohmatsu e BDR o assunto que mais se destacou foi o reconhecimento de receitas, indicando a preocupação das empresas de auditoria com a implantação do IFRS 15 antes mesmo do ano de sua obrigatoriedade.

Como limitação do estudo destaca-se o fato de que os achados se aplicam somente aos relatórios de auditoria referentes ao ano de 2016 das companhias brasileiras listadas no seguimento do Novo Mercado da B3. Desta forma, os resultados obtidos são específicos para esta amostra, não podendo ser generalizados para os relatórios das demais empresas do B3. Para estudos futuros, recomenda-se analisar os relatórios de todas as empresas listadas em bolsa de valores, além de analisar e comparar os relatórios de outros anos. Outra sugestão também seria analisar e comparar os Principais Assuntos de Auditoria do Brasil e do Reino Unido, que foi o primeiro a aderir ao Novo Relatório do Auditor Independente.

Referências

Akerlof, G. A. (1978). The market for “lemons”: Quality uncertainty and the market mechanism. *Uncertainty in Economics*, pp. 235-251.

- Almeida, M. C. (2003). *Auditoria: um curso moderno e completo* (6 ed.). São Paulo: Atlas.
- Andruchechen, A. P., & Alberton, L. (2016). Evidenciação da mensuração do valor justo e alusão no relatório do auditor independente. *Revista Ambiente Contábil*, 8(1), pp. 187 – 204.
- Attie, W. (2009). *Auditoria: Conceitos e Aplicações* (3 ed.). São Paulo: Atlas.
- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Beuren, I. M., & Silva, J. O. (2015). Evidenciação da remuneração variável dos executivos nas maiores empresas brasileiras listadas na BM&FBOvespa. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 34(3), pp. 95-124.
- Camargo, R. d., & Flach, L. (2016). Audit report lag e expertise da firma de auditoria: uma análise com empresas listadas na BM&FBOVESPA. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 9(2), pp. 181-203.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC TA 200 (R1) – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Brasília.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC TA 260 (R2) – Comunicação com os responsáveis pela governança. Brasília.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC TA 570 – Continuidade operacional. Brasília.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC TA 700 – Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Brasília.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC TA 701 – Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. Brasília.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC TA 705 – Modificações na opinião do auditor independente. Brasília.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). NBC TA 706 – Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. Brasília.
- Cova, C. J. (2015). Os Impactos da Assimilação da Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS 15), que Trata do Reconhecimento das Receitas de Contratos com os Clientes, e seus Efeitos Assimétricos nas Demonstrações Financeiras das Empresas Brasileiras. *Pensar Contábil*, 17(64), pp. 48- 56.
- Dani, A. C., Panucci Filho, L., Santos, C. A., & Klann, R. C. (2017). Efeito da adoção antecipada da IFRS 15 na Qualidade da Informação Contábil. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(2), pp. 131-146.
- IASB. (2014). IFRS 15. *Revenue from Contracts with Customers*.
- Lima, G. A. (2007). Utilização da teoria da divulgação para avaliação da relação do nível de disclosure com o custo da dívida das empresas brasileiras. *Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade*. São Paulo, SP, Brasil: Universidade Estadual de São Paulo.
- Manoel, J., & Quel, L. F. (2017). Innovation in the international standards for the new independent audit report. *Journal on Innovation and Sustainability*, 8(1), pp. 130-143.

- McConnell, P. (Junho de 2014). Revenue recognition: finally, a Standard approach for all. *Investor Perspectives: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*, pp. 1-5.
- Mendes, J. A., & Martins, V. F. (2014). Normas internacionais de auditoria no Brasil: uma análise do nível de entendimento das normas do relatório dos auditores pelos profissionais que atuam na área. *Revista de Administração*, 12(22), pp. 67-85.
- Mott, A. M., & Sanches, S. L. (2017). QUEBRA DE PARADIGMAS NA PESQUISA CONTÁBIL: OPORTUNIDADE PARA COMPREENDER A IFRS 15. *Anais Congresso ANPCONT(11)*. Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Oro, I. M., & Klann, R. C. (2017). AVALIAÇÃO DA CAPACIDADE DE JULGAMENTO & TOMADA DE DECISÃO BASEADO NAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 16(47), pp. 51-68.
- Pacheco, M. T., Pegorini, M. A., & Cavaletti, F. B. (2015). Normas de auditoria: uma simples mudança ou uma nova postura ética no combate a corrupção. *Anais da Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul(15)*. Bento Gonçalves, RS, Brasil.
- Pierrri Junior, M. A., Camargo, R. d., Camargo, R. V., Azevedo, N. K., & Alberton, L. (2015). Pronunciamentos contábeis: um estudo dos relatórios de auditoria das companhias negociadas na BM&FBOVESPA. *Revista de Finanças e Contabilidade da Unimep*, 2(2), pp. 77-91.
- Roxo, G. (2016). Análise das alterações nas normas de auditoria à luz do novo relatório de auditoria independente. *Trabalho de conclusão de graduação em Ciências Contábeis*. Porto Alegre, RS, Brasil: Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
- Salotti, B. M. (2005). Ensaio sobre a teoria da divulgação. *BBR-Brazilian Business Review*, 2(1), pp. 53-70.
- Sant'ana, N. L. (2014). Relatórios dos auditores independentes e a influência da governança corporativa nas empresas listadas na BM&FBOVESPA. *Dissertação de Mestrado em Administração, Universidade Federal de Lavras*. Lavras, MG, Brasil.
- Silva, E. C., Aires, M. V., & Almeida, K. K. (2014). Um Enfoque sobre o Conteúdo Informacional dos Parágrafos de Ênfases e de outros Assuntos no Relatório dos Auditores Independentes de Companhias Abertas. *REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 4(3), pp. 20-41.
- Souza, R. C., & Silva, L. M. (2013). Análise dos relatórios de auditoria independente das empresas do Novo Mercado. *Revista ConTexto*, 13(25), pp. 55-69.
- Sprenger, K. B., Silvestre, A. O., & Laureano, R. V. (Julho de 2016). Relatório de auditoria independente modificado e o rodízio de firma de auditoria. *Anais do XVI Congresso USP de Contabilidade e Controladoria*. São Paulo, SP.
- Tristão, E. D., Reina, D., Sarlo Neto, A., & Herh, D. A. (2015). Análise dos relatórios de auditoria independente das empresas do Novo Mercado do ano de 2011 a 2013. *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças(6)*. Florianópolis, SC, Brasil.
- Verrecchia, R. E. (1983). Discretionary Disclosures. *Journal of Accounting and Economics*, 5, pp. 179-194.