



Verificação do conteúdo aplicado no Parágrafo de Ênfase e de Outros Assuntos no Relatório de Opinião dos Auditores Independentes em Companhias Listadas na BM&FBOVESPA

Resumo

O relatório de opinião possui conteúdo informacional de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Auditoria Independente – (NBC TA), série 700. Nesta perspectiva, considerando as alterações nas NBC TA que passaram a serem aplicadas em 2016, esta pesquisa objetiva identificar e analisar as principais características relacionadas a quais conteúdos estão sendo abordados atualmente nos parágrafos de ênfase e nos parágrafos de outros assuntos nos relatórios de opinião emitidos para as companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA. Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva e de conteúdo, sobressaindo-se o aspecto de estudo qualitativo. Foram acessados os relatórios dos auditores independentes do exercício social de 2016 de 391 empresas listadas na BM&FBOVESPA. Os resultados encontrados permitiram identificar que a maior parte das empresas (64,94%) não possuem parágrafo de ênfase, contudo nas que possuem, o assunto com maior frequência de abordagem foi “Reapresentação das demonstrações financeiras/valores correspondentes”. Diferente desse comportamento, o parágrafo de outros assuntos foi abordado em aproximadamente 99% da amostra, sendo que o assunto “Demonstração do Valor Adicionado” estava presente em 87,73% dos relatórios. Com base nos resultados considerou-se que os auditores utilizam mais o parágrafo de outros assuntos do que de ênfase, justificado pelo fato de no parágrafo de outros assuntos pode ter um caráter mais informacional que o parágrafo de ênfase ou por ainda não estarem totalmente familiarizados com as novas técnicas que devem ser aplicadas na construção do relatório de opinião após as alterações a partir de 2016.

Palavras-chave: RELATÓRIOS DE AUDITORIA; PARÁGRAFO DE ÊNFASE; PARÁGRAFO DE OUTROS ASSUNTOS.

Linha Temática: Auditoria Contábil (interna e independente)



1 Introdução

A auditoria contábil tem um papel importante dentro das organizações, podendo trazer descobertas capazes de direcionar o trabalho da empresa a um nível diferenciado de qualidade e excelência acima daquilo que se prevê. Crepaldi (2013) caracteriza o processo de auditoria contábil como um conjunto de ferramentas e procedimentos que visam à emissão de relatório de opinião em consoante aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e pertinente à legislação específica.

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião emitida pelo auditor por meio de um relatório sobre as demonstrações contábeis elaboradas, observando todos os aspectos relevantes e estando em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável de acordo com a Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

Dessa forma, todas as empresas de capital aberto estão obrigadas a serem submetidas à auditoria independente conforme previsto na Lei 6.404 de 1976, Art.177 § 3º, onde é definido que “as demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e serão obrigatoriamente submetidas à auditoria por auditores independentes nela registrados”. Complementa-se a necessidade que o relatório de opinião do auditor independente esteja em consoante com as normas NBC TA. No ano de 2016 passou a ser aplicado um novo conjunto de NBC TA definido como Novo Relatório do Auditor Independente (NRA) conforme determinação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), tais ocorrem considerando o processo de conversão às normas internacionais de contabilidade.

Regulamentado de acordo com as diretrizes das NBC TA 700 (2016), o relatório de opinião do auditor independente possui conteúdo informacional organizado em várias subdivisões, em meio a eles, encontra-se os parágrafos de ênfases e de outros assuntos. O parágrafo de ênfase relata os assuntos que estão sendo expostos no conjunto das demonstrações financeiras, mas que o auditor aprecia como essencial para o entendimento das demonstrações. No parágrafo de outros assuntos, são inclusos aqueles assuntos que estão relacionados com o trabalho do auditor.

Observa-se então a relevância do processo de auditoria para as tomadas de decisões das empresas, visando à melhoria através dos resultados encontrados nos relatórios. As normas de auditoria estabelecem diretrizes a serem seguidas pelos profissionais, fornecendo orientações úteis em relação a sua capacidade profissional e aos aspectos requeridos para que seu trabalho seja executado com êxito.

Com base nesse contexto, o problema que direciona esta pesquisa são quais os conteúdos informacionais presentes nos parágrafos de ênfase de outros assuntos nos relatórios de opinião dos auditores em companhias listadas na BM&FBOVESPA? Uma vez que as alterações realizadas pelo CFC nas NBC TA que passaram a ser aplicada nas atividades de auditoria no ano de 2016 pode trazer impactos tanto na forma de apresentação quanto no conteúdo apresentado nos relatórios de opinião emitidos pelos auditores independentes, sendo selecionado este período por ser o disponível no momento da construção da pesquisa.

Com isso a presente pesquisa tem como objetivo principal identificar os principais traços presentes nos conteúdos dos parágrafos de ênfase e de outros assuntos nos relatórios de opinião



referente as demonstrações contábeis divulgadas no exercício social de 2016 das companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA.

Observada relevância do papel desempenhado pelo auditor e pelo relatório de opinião emitido por ele, esta pesquisa se justifica na busca por proporcionar um melhor entendimento sobre os dados contidos no relatório de opinião e por examinar as principais características contidas nele, em que se espera viabilizar uma maior confiabilidade e conhecimento sobre as informações que são geradas. Como contribuições, espera-se que este estudo apresente os aspectos ligados ao tema relatório de opinião e que possa servir como forma de entendimento sobre os principais dados que o mesmo contém, podendo este servir como base para o desenvolvimento de novas pesquisas nessa temática.

2 Referencial Teórico

2.1 Papel da auditoria

O exercício de auditoria no Brasil se faz presente há aproximadamente um século, ainda que em função das propriedades das leis do país, a prática de auditoria só foi regulamentada a partir do ano de 1965. O motivo principal se deu pela necessidade das grandes empresas realizarem a confirmação dos seus registros contábeis pelos auditores, principalmente pelo fato de agregação de valor a esses dados, ao tornar essas informações mais confiáveis aos usuários da informação por ter passado por uma análise externa (Ricardino & Carvalho, 2004).

A prática contábil foi uma das primeiras ferramentas a ser utilizada pelos gestores como forma de amparo no controle patrimonial das organizações e, por sua vez, a auditoria passou a ser a área responsável por confirmar e atestar os números contábeis das organizações (Amorim, Garcia & Silva, 2011). Nesse contexto, surgiu a necessidade de confirmar aos usuários das informações contábeis a real situação econômica e financeira da empresa, assim como dar credibilidade e veracidade a tais informações.

Segundo a NBC TA 200 (2016) o objetivo principal da auditoria é atribuir maior confiança as informações divulgadas nas demonstrações contábeis pelas companhias. Sendo possível obter esse atestado de veracidade por meio da expressão de opinião de um auditor independente. Na concepção de Sá (2002), a auditoria tem como objetivo a apreciação da situação patrimonial das organizações por meio de opinião e técnicas que proporcionam o exame de registros e informações contábeis que são realizadas e geradas pelas companhias em relação a sua riqueza e patrimônio. Attie (2010) complementa essa concepção ao definir que a auditoria é uma especificação contábil com o principal objetivo de verificar e analisar a eficiência e eficácia do controle do patrimônio com a finalidade de emitir uma opinião por meio de documento.

Attie (2009) afirma que a função exercida pelo auditor possui quatro pilares fundamentais: previsão, acompanhamento executivo, retrospectiva executiva (exame a posteriori) e avaliação rigorosa. Para o autor, tais trabalhos precisam ser planejados e o processo de executar deve acompanhar os acontecimentos que já ocorrerem e observar o que atualmente está ocorrendo. Pode-se afirmar que é possível ter ações projetadas e que seu cumprimento acompanha os acontecimentos da organização, assim como os eventos que já aconteceram. Corroborando essa ideia, Crepaldi (2013, p. 31), faz uma explanação sobre esses quatro pilares:

Tecnicamente, o método orienta a execução do trabalho, dando-lhe, aproximadamente, as seguintes fases: levantamento de rotinas administrativa, financeira e contábil; planejamento da auditoria; obtenção das provas; relatório de auditoria; certificados. Em cada uma dessas fases a técnica de auditoria fornece processos de execução. Constitui matéria e objeto de pesquisa e orientação profissional. A norma é exercer



a verificação de fatos passados e em todas as verificações usar a decomposição de todos os elementos do fato, isto é, sua análise visando obter as evidências necessárias.

Dessa forma, o principal objetivo do auditor é emitir a opinião sobre as demonstrações contábeis por meio do relatório. O processo de auditar torna as informações publicadas da empresa mais confiáveis e seguras para os usuários. Uma vez que o trabalho realizado pelo auditor externo se baseia nas informações expostas pela empresa como maneira de comprovação das informações contidas.

2.2 Relatório de opinião: estrutura e conteúdo

De acordo com a NBC TA CFC Nº 700 de 17/06/2016 o “Relatório dos Auditores Independentes”, é a ferramenta mediante ao qual o auditor formaliza sua opinião de maneira clara e objetiva em relação às demonstrações contábeis nele indicadas. O propósito do auditor independente ao elaborar o relatório de auditoria é desenvolver um conceito por meio da análise sobre as demonstrações contábeis embasados no julgamento das conclusões abordadas pelos destaques observados e como consequência divulgar sua opinião por meio do relatório apresentando a base para a mencionada opinião (Santos, 2007).

O padrão do relatório normatizado segundo o pronunciamento técnico NBC T 11 (1997), antes da remodelação era composto basicamente por quatro parágrafos contendo: identificação da entidade e demonstrações contábeis auditadas, extensão dos exames e opinião do auditor. Por outro lado, o pronunciamento técnico NBC TA 700 (2009) referente a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as Demonstrações Contábeis contempla uma estrutura mais ampla em relação aos itens da NBC T 11 (1997). Contudo no ano de 2016 a NBC TA 700, passou por uma nova reestruturação em seu modelo de relatório, conforme se pode verificar na Tabela 1, referente ao modelo de relatório de auditoria.

Tabela 1: Estrutura do relatório de auditoria independente segundo a NBC TA 700 antes e depois da atualização em 2016

Estrutura do relatório de auditoria de acordo com a NBC TA 700 (2009)	Estrutura do relatório de auditoria de acordo com a NBC TA 700 (2016)
Título;	Título
Destinatário;	Destinatário;
Parágrafo introdutório;	Opinião do auditor;
Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis;	Base de opinião;
Responsabilidade do auditor;	Continuidade operacional;
Opinião do auditor;	Principais assuntos de auditoria;
Outras responsabilidades do relatório de auditoria;	Outras informações;
Assinatura do auditor;	Responsabilidade da Administração Contábeis;
Data do relatório do auditor independente;	Responsabilidades do auditor independente pela auditoria das demonstrações contábeis;
Endereço do auditor independente.	Localização da descrição das responsabilidades do auditor independente pela auditoria das demonstrações contábeis;
	Nome do sócio ou responsável técnico;
	Assinatura do auditor;
	Endereço do auditor independente;
	Data do relatório do auditor.

Fonte: elaborado pelos autores com base na NBC TA 700 (2009) e NBC TA (2016).



Com base na Tabela 1, percebe-se que a NBC TA 700, com a mudança de 2016, apresenta uma estrutura mais detalhada, justificada principalmente pela intenção de padronização com as normas internacionais de auditoria. Antes da modificação na normativa ocorrida no ano de 2016, Almeida (2012) definia que o relatório precisa conter no mínimo quatro parágrafos, demonstrar a identificação da entidade, as demonstrações auditadas, período em que foi realizada a auditoria, responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras, responsabilidade dos auditores sobre as demonstrações contábeis e opinião dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras.

Após a mudança pode-se dizer que o relatório de opinião do auditor passa a ter um conteúdo mais amplo, contendo mais parágrafos informacionais, principalmente para um melhor entendimento por parte dos investidores e outros interessados. No entanto, as informações abordadas no relatório de opinião emitido pelo auditor ao fim do seu estudo, deve estar embasado em fatos reais da empresa possíveis de comprovação, Souza e Pereira (2004) argumentam que isso pode ser possível utilizando os próprios demonstrativos investigados e em concordância com a análise dos fatos presentes, dessa maneira obtendo imparcialidade e independência.

Para Almeida (2012), os relatórios emitidos pelos Auditores Independentes são classificados de acordo com a natureza das informações que ele possui. Dessa forma, pode-se classifica-los em opinião sem ressalva, opinião com ressalva, opinião adversa e opinião com abstenção/negativa de opinião. Podendo estes relatórios de opinião serem emitidos com parágrafo de ênfase e com parágrafo de outros assuntos. Tais modelos de relatórios são classificados de acordo com a natureza das informações que ele possui.

Na Tabela 2 é exposto de maneira resumida os tipos de relatórios de opinião e as características que cada modelo possui ao ser emitido pelo auditor, bem como quando deverá ser emitido o relatório com os parágrafos de ênfase e de outros assuntos.

Tabela 2: Tipos de relatórios de auditoria

Relatório de Opinião	Descrição
Limpo, não modificado e também sem ressalvas	A opinião sem ressalva é o denominado como limpo, ou seja, sem exceção ou qualquer parágrafo adicional. Indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoantes à legislação específica, em todos os aspectos relevantes.
Com ressalva	É emitido quando o auditor obtém evidências apropriadas, concluindo que há distorções, individualmente ou em conjunto relevantes, mas não generalizadas. ' Ou quando não obtém evidências apropriadas para suportar sua opinião, mas conclui que seus efeitos de distorções não detectadas, poderiam ser relevantes, mas não generalizadas.
Adverso	É emitido pelo auditor para expressar adversidade de opinião, tendo como base evidências de auditoria suficientes para que as distorções individuais ou em grupo sejam relevantes e generalizadas.
Com abstenção de opinião ou Negativo de opinião	Quando o auditor não expressa sua opinião, pois que não conseguiu obter evidências suficientes para embasar sua opinião, e ele conclui que essas possíveis distorções poderiam ser importantes e generalizadas.

Fonte: Adaptado de Almeida (2012).

Segundo Yoshitake (2012) o modelo mais comum de relatório emitido pelo auditor é o sem ressalva, no qual se dá mediante a conclusão de que as demonstrações contábeis são apropriadas e válidas e estão em concordância com as normas vigentes e não exibem



transformações nos princípios fundamentais de contabilidade. Tal fato é corroborado pelo estudo de Cunha, Beuren e Pereira (2009), no qual identificaram que, em companhias de Santa Catarina registradas na CVM, 75,76% das companhias avaliadas apresentaram relatórios publicados sem ressalvas.

A atividade desempenhada pelos auditores é fundamental para emissão de sua opinião em relação à condição dos documentos contábeis aos usuários da informação e interessados na posição econômica e financeira da empresa. Muito embora, a opinião do auditor esteja sujeita a aspectos subjetivos, a noção de um usuário da informação é de que a opinião da auditoria independente promulga confiança em relação aos dados econômicos e financeiros da organização auditada e para tanto dentro do seu relatório de opinião, o mesmo pode expressar as informações adicionais por meio do parágrafo de Ênfase e do de Outros Assuntos.

2.3 Informações adicionais: Parágrafo de Ênfase e Parágrafo de Outros Assuntos

A Resolução CFC nº 1.233, de 27 de dezembro de 2009, aprovou a NBC TA 706 que aborda o parágrafo de ênfase e o de outros assuntos, dentro do relatório dos auditores independentes. A introdução dos mencionados parágrafos ocorre logo após a alínea de opinião do auditor, e seu conteúdo deve ser citado no momento em que o auditor tenha formado sua opinião sobre a demonstração analisada e quando se tratar de uma informação que ele julgar necessária para as tomadas de decisões (Silva, Aires & Almeida, 2014).

Embora no ano de 2016, a NBC TA 706 tenha tido alterações, os mencionados parágrafos ainda permanecem na mesma sequência dentro da estrutura do relatório. Vale ressaltar que o principal objetivo dessa alteração foi trazer uma maior transparência do resultado dos trabalhos que o auditor executa e quais foram as principais áreas de riscos e de importância em seu trabalho, que anteriormente ficavam restritas a discussões internas e que com o NRA ganham uma maior visibilidade e transparência. Para tanto se torna indispensável o uso do parágrafo de ênfase ou de outros assuntos quando houver necessidade.

No parágrafo de outros assuntos, de acordo com a NBC TA 706 (2009), são inclusos aqueles assuntos que estão relacionados com trabalho do auditor. “O auditor consegue determinar quais assuntos devem ter uma atenção maior levando em consideração a área que está sendo avaliada, os julgamentos que apresentam maior incerteza, a avaliação da administração, contando que este seja um parecer significativo” (NBC TA 706 de 2016, A1).

O parágrafo de ênfase aparece como um método extra de comunicação entre o auditor e os usuários do seu relatório que, conforme o item 1 (a) e item 4 (a) da NBC TA 706 (2016) - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, a intenção da inserção desse parágrafo é que depois de ter formado opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor por meio dele irá chamar a atenção dos usuários, quando necessário, por meio de comunicação adicional clara no relatório. É essencial que seja feita a compreensão das demonstrações por parte dos usuários da informação.

Em relação à eficácia do parágrafo de Ênfase no relatório de auditoria, o estudo de Damascena (2013) concluiu que ocorrências que possuem relação com a continuidade da organização têm sido apontadas de maneira repetitiva no parágrafo de ênfase, indicando que existem prováveis problemas que precisariam ser ajustados, mas que em alguns casos não o foram podendo apontar que futuramente pode vir a gerar a descontinuidade. Sendo tal parágrafo extremamente importante dentro do relatório do auditor.



Para Longo (2011), os parágrafos de ênfase se diferenciam do de outros assuntos pelo fato de que a informação abordada no parágrafo de outros assuntos não é publicada nas demonstrações financeiras, pois está conexo com o trabalho do auditor e não com as demonstrações financeiras da empresa propriamente dita.

Na norma NBC TA 706 (2016), ressalta-se ainda em quais situações deve ser usado o parágrafo de outros assuntos. Podendo este, ser utilizado em eventos nos quais é imprescindível o entendimento por parte dos usuários, situações relevantes onde há a necessidade do conhecimento da responsabilidade do auditor ou do seu relatório, emissão de relatório de mais de um conjunto de demonstrações contábeis, restrição à distribuição ou do uso relatório de auditoria.

Se o auditor considera necessário comunicar outro assunto, não apresentado nem divulgado nas demonstrações contábeis, e que de acordo com seu julgamento é relevante para o entendimento, pelos usuários, da auditoria, da responsabilidade do auditor ou do relatório de auditoria, e não for proibido por lei ou regulamento, ele deve fazê-lo em um parágrafo no relatório de auditoria, com o título “Outros assuntos” ou outro título apropriado. O auditor deve incluir esse parágrafo imediatamente após o parágrafo de opinião e de qualquer parágrafo de ênfase, ou em outra parte do relatório, se o conteúdo do parágrafo de outros assuntos for relevante para a seção Outras Responsabilidades de Relatório (NBC TA 706, 2016, item 8-9).

Na Tabela 3 são expostas as normas de auditoria que possui situações que demandam a inserção do parágrafo de outros assuntos.

Tabela 3: NBC TA's que exigem inclusão do parágrafo de outros assuntos

Normas	Casos que devem ser utilizados o Parágrafo de Outros Assuntos
NBC TA 560 – item 12(b) e 16	Eventos Subsequentes - Existência de mudanças nas demonstrações contábeis
NBC TA 710	Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas, itens 13, 14, 16, 17 e 19.
NBC TA 720	Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas, item 10(a).

Fonte: estudo de Silva, Aires e Almeida (2014, p. 39).

Com base na Tabela 3, observa-se que na leitura da NBC TA 560 (2009), principalmente no item 16, faz citação específica do parágrafo de ênfase, não renunciando, o tratamento como parágrafo de outros assuntos. Pode-se concluir que tanto o parágrafo de outros assuntos quanto o de ênfase na maioria dos casos se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria ou o seu relatório.

3 Procedimentos Metodológicos

Este estudo, pode ser classificado segundo Marion, Dias e Traldi (2002) como descritivo, uma vez que procura retratar as características e dados que tem como origem relatórios de opinião de auditoria. Para os autores, esse modelo de pesquisa, não altera nenhum dado coletado mais descreve as particularidades de uma determinada população.

Quanto aos procedimentos utilizados, este estudo se classifica avaliando o que é definido por Gerhardt e Silveira (2009) como uma pesquisa de caráter documental pelo fato de ter sido coletado os relatórios dos auditores independentes das empresas estudadas, que serão essenciais para a análise e por sua vez são considerados documentos. Já no aspecto da abordagem do



problema, pode ser classificada, como qualitativa, tendo em vista que a obtenção dos dados sobre o relatório de opinião do auditor ocorreu mediante contato direto e interativo do pesquisador com a situação estudada, o que de acordo com Godoy (1995) é uma forma de melhor compreensão da variável pesquisada, visto demonstrar um perfil mais completo e real dos fatos que tendem a caracterizar a problemática analisada.

Para realização da pesquisa foi necessário analisar todos os relatórios de opinião emitidos pelos auditores independentes em relação as demonstrações contábeis divulgadas referentes ao exercício social de 2016. A amostra de pesquisa foi composta por todas as companhias de capital aberto que apresentavam registro de participação na BM&FBOVESPA no momento de consulta em setembro de 2017. Ao todo foram identificadas 396 companhias com registro e ativas na comercialização de ações no mercado BM&FBOVESPA. Entretanto, a amostra final foi de 391 companhias, pois no momento de verificação das informações contábeis observou-se que cinco companhias que eram listadas estavam com seus relatórios de opinião indisponíveis ou ainda não publicados.

Todas as demonstrações contábeis com seus respectivos relatórios de opinião referente ao exercício social de 2016 foram obtidos por meio do site da BM&FBOVESPA ou então no site da CVM. As informações foram coletadas no mês de setembro de 2017. Na ocasião foram observados os relatórios referente apenas ao ano de 2016, por ser esse o primeiro exercício social no qual deveriam ser aplicáveis as diretrizes atualizadas do NRA no processo de auditoria das demonstrações contábeis publicadas.

Após a coleta dos dados estes foram organizados com o auxílio de uma planilha eletrônica em duas categorias diferentes, a primeira relacionando as características das companhias, como i) nível de governança corporativa; ii) classificação setorial; iii) tipo de relatório de opinião; v) data da finalização do relatório; vi) auditoria independente que emitiram os relatórios estudados. Por meio dos dados organizados foi possível aplicar a estatística descritiva uma vez que segundo Farias e Laurencel (2008), a estatística descritiva permite sintetizar, apresentar e compreender os dados de uma determinada realidade.

Além disso também foram identificadas informações específicas no próprio relatório de opinião, sendo elas a) quantidade de empresas que emitiram o parágrafo de ênfase; b) quantidade de assuntos abordados no parágrafo de ênfase; c) conteúdo do parágrafo de ênfase; d) quantidade de empresas que emitiram o parágrafo de outros assuntos; e) quantidade de assuntos abordados no parágrafo de outros assuntos; e f) conteúdo do parágrafo de outros assuntos. Nessas informações foi aplicado a técnica de análise de conteúdo com a intenção de identificar o tipo de informação que os auditores esperam transmitir para aqueles que tomem como base o relatório de opinião para melhor entendimento e conhecimento da forma de condução de elaboração e apresentação.

4 Resultados e Discussões

Nesta seção são apresentados, por meio de tabelas e gráficos, os resultados encontrados avaliando os dados coletados.

Primeiramente utilizando da estatística descritiva, procurou-se identificar o perfil das empresas listadas que compõem a base de dados do estudo e apresentar as informações encontradas a respeito da amostra estudada, iniciando-se pelo segmento nos quais estão inseridas.



Observou-se que é majoritária a participação das empresas no nível Tradicional Bovespa, com 50,64% (198), seguidas do Novo Mercado, com 130 (33,25%), as demais companhias (16,11%) são listadas em níveis de governança, como Nível 1, 2 e Bovespa Mais. Acredita-se que mais de 50% das empresas estudadas que estão listadas optaram pelo nível Tradicional pelo fato de possuir regras mais simples de apresentação. Ao contrário do segmento Novo Mercado juntamente com os demais níveis propõe à comercialização de ações dadas por organizações que se empenham, de modo espontâneo, com a adoção de práticas de governança corporativa adicionais às previstas na legislação.

Segundo a BM&FBOVESPA (2017), exceto para o Tradicional, os demais segmentos de listagem prezam por regras de governança corporativas diferenciadas. Essas regras vão além das obrigações que as companhias têm perante a Lei das Sociedades por Ações (Lei das S.A) e têm como objetivo melhorar a avaliação daquelas que decidem aderir, voluntariamente, a um desses segmentos de listagem.

Na Tabela 4 é demonstrado o modelo de emissão dos relatórios de opinião dos auditores e os respectivos níveis de governança.

Tabela 4: Modelos de relatórios de opinião emitidos

Nível de Governança / Relatórios de opinião	Novo Mercado	Bovespa Mais	Tradicional Bovespa	Bovespa Mais Nível 2	Nível 1	Nível 2	Total	Freq (%)
Sem Ressalva	125	13	181	2	27	20	368	94,12%
Com Ressalva	1	0	13	0	0	0	14	3,58%
Negativa de Opinião	4	0	4	0	1	0	9	2,30%

Fonte: Elaborada pelos autores com base na coleta de dados

Em relação ao total de empresas analisadas, observa-se com base na Tabela 4 que o maior número de relatórios de opinião emitidos, tiveram seus relatórios de opinião sem ressalva, sendo que o percentual de empresas nesse modelo foi de 94,12%. Neste sentido, afirma-se que a maioria das empresas as demonstrações financeiras e contábeis foram elaboradas conforme as normas de contabilidade e que se foi encontrado alguma distorção ela não foi relevante o suficiente para ser relatado. Tais resultados corroboram com os dados do estudo de Cunha, Beuren e Pereira (2009), segundo sua pesquisa, os autores constataram que 75,76% das empresas analisadas apresentaram o relatório de opinião sem ressalva, com isso percebe-se que a grande maioria dos relatórios de opinião emitidos pelos auditores independentes não possuem ressalva.

No que diz respeito às empresas que emitiram seus relatórios de opinião com ressalva, das empresas listadas apenas 14 emitiram nesse modelo, ou seja, apenas 3,58% do total de empresas. Pode-se afirmar que o auditor observou algum tipo de distorção relevante durante a análise das informações das empresas, mais que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão dessas empresas não é generalizado a ponto de requerer um relatório adverso ou negativo de opinião.

Quanto aos relatórios de opinião emitidos, foram identificadas nove empresas que correspondem a 2,30% das organizações listadas e todas foram emitidas como Negativa de Opinião. Sugere-se que nesses casos o auditor não conseguiu obter evidências suficientes para embasar sua opinião, e ele conclui que essas possíveis distorções poderiam ser importantes e merecem uma atenção especial, conforme previsto na NBC TA 705, item 07-15.



Por meio da Tabela 5, observa-se que o período de tempo compreendido entre o encerramento do exercício social da empresa auditada e a data de emissão do relatório do auditor independente. Salienta-se que em todas as empresas analisadas o exercício social foi encerrado em 31 de dezembro de 2016.

Tabela 5: Período em que foram publicados os relatórios de opinião

Período de publicação	Freq	%
1º mês subsequente ao exercício social	12	3,07%
2º mês subsequente ao exercício social	116	29,67%
3º mês subsequente ao exercício social	230	58,82%
4º mês subsequente ao exercício social	10	2,56%
5º mês subsequente ao exercício social	8	2,05%
6º mês subsequente ao exercício social	3	0,77%
7º mês subsequente ao exercício social	7	1,79%
8º mês subsequente ao exercício social	3	0,77%
9º mês subsequente ao exercício social	2	0,51%
Total de relatórios	391	100,00%

Fonte: Elaborada pelos autores com base na coleta de dados

Na Tabela 5, observa-se que mais de 3/4 das empresas apresentaram o seu relatório até no mês de março de 2017, ou seja, no 3º mês subsequente ao encerramento do exercício social de 2016, 91,56% das empresas analisadas já haviam apresentado seus relatórios de opinião, sendo que 58,82% (mais da metade) da amostra apresentaram no terceiro. Estes dados corroboram os resultados encontrados por Silva et al. (2014), que constataram que em 2010 cerca de 51,6% e em 2011 61,3%, da amostra analisada em seu estudo também apresentaram seus relatórios de opinião no terceiro mês após a finalização do exercício. Dessa forma tais dados sugerem a importância da informação obtida o mais breve possível ao fim do exercício e a reflexão sobre a tempestividade do relatório do auditor como informação contábil, uma vez que esses dados auditados são fundamentais para tomada de decisões pelos investidores e para tanto quanto mais próximo possível for emitido do fim do último exercício social mais espelhado com a realidade o relatório estará.

Na Tabela 6 apresenta-se a quantidade de empresas de auditoria que emitiram os relatórios estudados. Observa-se que 74,68% dos relatórios analisados foram emitidos por alguma das Big Four (Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young Terco, KPMG e Pricewaterhousecoopers), ou seja, às quatro maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria do mundo.

Tabela 6: Quantidade de empresas de auditoria que emitiram os relatórios estudados

Auditoria	Freq	%
KPMG Auditores Independentes	100	25,58%
ERNST & YOUNG Auditores Independentes S.S.	70	17,90%
PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes (PwC)	66	16,88%
DELOITTE TOUCHE TOHMATSU	56	14,32%
BDO RCS Auditores Independentes S.S.	33	8,44%
Grant Thornton Auditores Independentes	13	3,32%
Não indicou o nome da empresa responsável	1	0,26%
Compõe 40 outras auditorias ou auditores independentes	52	13,30%

Fonte: Elaborada pelos autores com base na coleta de dados

Dentre as empresas de auditoria, destaca-se a KPMG, por concentrar o maior número de auditorias realizadas, representando quase 26% dos relatórios analisados. Foi possível verificar



também que, apesar do predomínio das Big Four, a quinta empresa que mais emitiu relatórios de opinião na amostra, encontra-se a BDO RCS Auditores Independentes S.S., com participação de 8,44% e vem sendo destaque em crescimento profissional no ramo de auditoria nos últimos anos.

Este resultado é convergente com o identificado por Silva et al. (2014), quando realizaram a análise de 31 relatórios de opinião de companhias referente aos anos de 2011 e 2012, no qual eles constataram que 96,8% desses relatórios foram emitidos pelas quatro maiores empresas de auditoria do mundo, que são as mesmas empresas listadas neste estudo.

Na Tabela 7 é representada a quantidade de assuntos que são indicados no parágrafo de ênfase ao longo das empresas analisadas.

Tabela 7: Quantidade de assuntos abordados no parágrafo de ênfase

Quantidade Assuntos Abordados	Relatórios	Freq (%)
Não possui parágrafo de ênfase	276	70,59%
Um assunto	90	23,02%
Dois assuntos	16	4,09%
Três assuntos	6	1,53%
Quatro Assuntos	2	0,51%
Cinco Assuntos	1	0,26%
Total de relatórios	391	100,00%

Fonte: Elaborada pelos autores com base na coleta de dados

Conforme abordado na Tabela 7, mais de 70% das empresas analisadas não possuem parágrafo de ênfase, ou seja, as empresas que compõe esse percentual não possuem informações que o auditor aprecia como essenciais para o entendimento das demonstrações a ponto de serem evidenciadas no parágrafo de ênfase. Contudo, em relação às empresas que possuem esse parágrafo em seus relatórios de opinião, constam que 23,02% abordam no parágrafo apenas um assunto, 4,09% abordam dois assuntos e 2,3% abordam entre três e cinco assuntos. Observa-se que a inserção de parágrafos de ênfases nos relatórios de auditoria independente não encontra limitações, cabendo ao auditor o julgamento do quanto de assunto ele irá abordar, quando houver a necessidade de abordar um assunto. Na Tabela 8 observa-se os principais assuntos descritos nos parágrafos de ênfase dos relatórios de opinião analisados.

Tabela 8: Principais assuntos abordados no parágrafo de ênfase

Principais assuntos abordados no parágrafo de ênfase	Relatórios	Freq (%)
Reapresentação das demonstrações financeiras / valores correspondentes	27	18,12%
Incerteza de continuidade	17	11,41%
Orientação OCPC 04	11	7,38%
Impostos	6	4,03%
Transações com partes relacionadas	5	3,36%
Recuperação Judicial	4	2,68%
Investigação do Ministério Público	3	2,01%
Outros assuntos	76	51,01%
Total		100,00%

Fonte: Elaborada pelos autores com base na coleta de dados

Analisando a Tabela 8, vê-se que o parágrafo de ênfase ainda é pouco abordado dentro dos relatórios de opinião dos auditores, sendo que 276 empresas da amostra estudada não contem esse parágrafo. Contudo, dentre as empresas que possuem o parágrafo de ênfase,



18,12% delas ou 27 empresas abordaram o tema ‘Reapresentação das Demonstrações Financeiras/Valores Correspondentes’, isso significa que ocorreu algum erro de dados referente ao período anterior e que estes foram reapresentados com os valores corretos.

O tema ‘Incerteza de continuidade’ é o segundo mais abordado no respectivo parágrafo, sendo responsável por 11,41% dos assuntos. De acordo com “Ibracon” (2015), esse tema é um dos maiores desafios do profissional auditor no desenvolvimento do trabalho de auditoria por ser tratar de um reflexo da crise econômica em que o país atravessa, uma vez que o auditor na condução dos seus trabalhos não pode prever com precisão as condições que podem levar a entidade a interromper a sua continuidade.

Já os demais temas como ‘Orientação OCPC 04’, que foi evidenciando em 7,38% da amostra, é uma medida que tem por objetivo auxiliar na análise de se os contratos de construção se enquadram mais adequadamente no alcance do Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção ou do Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas e assim auxiliar na definição pelos preparadores das demonstrações contábeis do momento do reconhecimento da receita com a incorporação ou construção de imóveis. Ao utilizar o assunto Impostos em 4,03% dos parágrafos dos relatórios de opinião, o auditor abrangeu assuntos como valores a recuperar, créditos de incentivo fiscal em aberto, refis e parcelamentos fiscais.

O assunto ‘transações com partes relacionadas’ foi apresentado em 3,36% da amostra. Tal assunto refere-se a movimentações entre empresas que mantem uma relação entre si, essas transações podem ser compras ou vendas de bens, locações transferências de pesquisa (acabados ou não acabados), cessão de uso de marcas e patentes ou licenças, entre outros.

No assunto ‘Recuperação Judicial’ apresentado em 2,68% das empresas da amostra, o auditor aborda as empresas que estão em processo de Recuperação Judicial, justificado possivelmente pela instabilidade da economia brasileira. Esse processo dá à empresa em dificuldades financeiras a vantagem de envolver todos os seus credores em um plano de recuperação financeira, negociando com todos de uma única vez, o que dará uma “folga” para a organização afim de que ela consiga alavancar e manter seu negócio no mercado, possibilitando a empresa de honrar seus compromissos financeiros.

O tema ‘Investigação do Ministério Público’ que aparece em 2,01% dos parágrafos de outros assuntos refere-se a aqueles que abordaram assuntos como Investigações do Ministério Público envolvendo a Controladora, acionistas da Controladora e partes relacionadas ou estão sendo investigadas dentro da Operação Lava Jato (operação Brasileira contra a corrupção).

Na Tabela 9 evidencia-se a quantidade de assuntos abordados nos parágrafos de outros assuntos nos relatórios de opinião analisados.

Tabela 9: Quantidade de assuntos abordados no parágrafo de outros assuntos

Quantidade Assuntos Abordados	Relatórios	Freq (%)
Não possui parágrafo de outros assuntos	4	1,02%
Um assunto	336	85,93%
Dois assuntos	49	12,53%
Três assuntos	2	0,51%

Fonte: Elaborada pelos autores com base na coleta de dados

Com base na Tabela 9, das 391 empresas analisadas, apenas 1,02% delas não possuem parágrafo de outros assuntos. Contudo, as demais empresas possuem parágrafos contendo entre um e três assuntos, sendo que mais de 85% deles contém apenas um assunto, nesses casos, o auditor durante sua análise averiguou que existem algum ou alguns assuntos ao qual devem ter



uma atenção maior por possuírem julgamentos que apresentam maior incerteza em relação à avaliação da administração.

Analisando as Tabelas 8 e 9, vemos que quase todas as empresas da amostra possuem parágrafo de outros assuntos enquanto em relação ao parágrafo de ênfase não se observa o mesmo comportamento. O parágrafo de ênfase e de outros assuntos tem funções distintas dentro o relatório de opinião emitido pelo auditor. Acredita-se que este fato está relacionado à que o parágrafo de ênfase é utilizado, quando o auditor quer chamar atenção para uma situação importante e relacionada com as demonstrações contábeis, que esteja devidamente divulgada em notas explicativas, ou seja, o assunto já está sendo abordado devidamente nas demonstrações contábeis, podendo ou não ter a necessidade de evidenciá-lo novamente. Já o parágrafo de outros assuntos é utilizado para informar assuntos relacionados à própria auditoria realizada, dessa forma, é nele que a informação será apresentada.

Diante da necessidade de verificar quais as principais informações apresentadas no parágrafo de outros assuntos, a Tabela 10, apresenta os assuntos abordados nesse parágrafo.

Tabela 10: Assuntos abordados no parágrafo de outros assuntos

Assuntos Abordados no parágrafo de outros assuntos	Relatórios	Freq (%)
Demonstração do Valor Adicionado	386	87,73%
Auditoria dos valores correspondentes	29	6,59%
Auditoria do exercício anterior	5	1,14%
Demonstrações financeiras individuais e consolidadas comparativas	4	0,91%
Auditoria das demonstrações contábeis consolidadas do exercício anterior	3	0,68%
Demonstrações contábeis auditadas por outro auditor independente	3	0,68%
Ajustes de exercício anterior	2	0,45%
Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações financeiras individuais e consolidadas	2	0,45%
Auditoria dos saldos comparativos	1	0,23%
Consolidação programa de recuperação fiscal	1	0,23%
Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional	1	0,23%
Informações fiduciárias	1	0,23%
Reapresentação dos saldos comparativos	1	0,23%
Recuperação Judicial	1	0,23%

Fonte: Elaborada pelos autores com base na coleta de dados

A Tabela 10 aborda os assuntos que compõe os parágrafos de outros assuntos que são responsáveis por reportar divulgação de informação suplementar. Dentre os tópicos que mais foram abordados, o tema Demonstração do Valor Adicionado é o que mais aparece entre os assuntos discutidos, apareceu em 386 relatórios de opinião, sendo responsável por 87,73% da amostra. O objetivo da Demonstração de Valor Adicionado é demonstrar o valor da riqueza gerada pela empresa e sua distribuição entre os diversos membros da sociedade que com ela interagem, como, funcionários, fornecedores, acionistas, etc (Azevedo, 2009). Acredita-se que a justificativa ao aparecimento desse tema na grande maioria dos relatórios de opinião se deve ao fato de que tal informação de obrigatoriedade após a publicação da Lei 11.638/07 passou a ter nova redação no Art.176. O tema Auditoria de Valores Correspondentes aparece em segundo lugar sendo abordada em cerca de 6,53% da amostra analisada, isso revela que existem dados referente ao exercício anterior, apresentados para fins de comparação, que foram ajustados e estão sendo apresentados nesse novo exercício.



5 Considerações Finais

A presente pesquisa teve como objetivo identificar os principais traços dos relatórios de opinião após a mudança das NBC TA para as demonstrações contábeis a partir de 2016, mais especificamente dos ‘parágrafo de ênfase’ e também do ‘parágrafo de outros assuntos’. Observou-se que 94,12% dos relatórios de opinião apresentaram-se sem ressalva, o que aponta que estas empresas apresentaram seus dados sem nenhuma contestação por parte do auditor. Em relação ao momento de publicação desses relatórios 91,56% da amostra analisada apresentaram até o terceiro mês subsequente ao fim do exercício, sendo que 74,68% do total das empresas estudadas tiveram seus relatórios de opinião emitidos por uma das quatro maiores de empresas de auditoria e consultoria do mundo. Dentro da amostra em análise, pode-se verificar que mais de 70% das empresas não possuem parágrafo de ênfase, diferentemente do parágrafo de outros assuntos que foi abordado em 99% da amostra.

Dentre as empresas que possuem o parágrafo de ênfase, 18,12% delas ou 27 empresas o principal conteúdo informacional abordado foi ‘Reapresentação das Demonstrações Financeiras/Valores Correspondentes’, acredita-se que ocorreu algum erro de dados ou mudança na norma em que a empresa adota referente ao período anterior e que estes foram reapresentados com os valores corretos. Já no parágrafo de outros assuntos, o conteúdo informacional mais abordado com 87,73% da amostra total foi “Demonstração do Valor Adicionado”, que é utilizado com o objetivo de demonstrar o valor da riqueza gerada pela empresa e sua distribuição entre os diversos membros da sociedade que com ela interagem, como, funcionários, fornecedores, acionistas, etc.

Diante do exposto, considera-se que o parágrafo de ênfase ainda é pouco utilizado em relação ao parágrafo de outros assuntos. E que o conteúdo informacional no parágrafo de ênfase, apesar de poucas empresas o utilizarem no período observado é mais diversificado em relação de informações do que o parágrafo de outros assuntos. Já que no parágrafo de outros assuntos, a maior parte das empresas abordam o mesmo assunto. Isso pode ser justificado pelo fato de que ambos os parágrafos possuem funções distintas para o auditor. Sendo que o de ênfase serve para chamar atenção para uma situação importante devidamente divulgada em notas explicativas e o parágrafo de outros assuntos é utilizado para apresentar em primeira mão assuntos relacionados à própria auditoria realizada. Outro ponto observado é o de que os auditores talvez estejam tendo dificuldade de aplicação das novas normas estabelecidas para elaboração e divulgação das NRA, pois 2016 foi o primeiro e aplicação das novas normas, o que pode ainda ser considerado um período de adequação.

Como limitação do estudo têm-se que não foram avaliados isoladamente cada conteúdo abordado dentro dos parágrafos de ênfase e de outros assuntos, o que poderia proporcionar maiores detalhes sobre as principais causas dos assuntos abordados nesses parágrafos, considerando o contexto no qual cada empresa está inserida.

Acredita-se que o presente estudo possa trazer as partes interessadas, uma percepção maior em relação às características e os conteúdos informacionais dos parágrafos de ênfases e de outros assuntos abordados no relatório de opinião do auditor. Dessa forma, espera-se que a pesquisa em questão traga de maneira prática um breve entendimento sobre a leitura e esclarecimentos quanto às informações disponíveis no relatório de auditoria.

Para pesquisas futuras sugere-se a investigação dos relatórios de auditoria de companhias listadas em mercados de ações de outros países para verificação se os novos procedimentos adotados com as NBC TA no Brasil divergem ou se assemelham dos que são aplicados em



outros países que também participam do processo de conversão às normas internacionais de contabilidade.

Referências

- Almeida, M. (2012). *Auditoria: um curso moderno e completo*. (8. ed). São Paulo: Atlas.
- Amorim, K. K. C., Garcia, J. W. V. & Silva, M. S. (2011). Pareceres de auditoria e perícia contábil: diferenças e semelhanças. *Revista de Ciência Contábeis –RCIC–UFMT*. (4), pp. 6-33.
- Attie, W. (2009). *Auditoria interna*. (2. ed). São Paulo: Atlas.
- Attie, W. (2010). *Auditoria: Conceitos e aplicações*. (5. ed). São Paulo: Editora Atlas
- Azevedo, O. L. (2009). *Dfc e Dva - Atualizado Pela Resolução Cfc Nº 1.125/2008* (2 ed.). São Paulo: IOB.
- Classificação Setorial*. (2017). BM&FBovespa. Recuperado de http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/acoes/criterio-de-classificacao/
- Crepaldi, S. (2013). *Auditoria contábil: teoria e prática*. (9. ed). São Paulo: Atlas
- Cunha, P. R., Beuren, I. M, & Pereira, E. (2009). Análise dos pareceres de auditoria das demonstrações contábeis de empresas de Santa Catarina registradas na Comissão de Valores Mobiliários. *RIC - Revista de Informação Contábil*, 3(4), pp.44-65.
- Damascena, L. G. (2013). Pareceres de auditoria: um estudo das ressalvas e parágrafos de ênfase constantes nas demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras. *Revista Universo Contábil*, 9(3), pp.104-127
- Empresas Listadas*. (2017). BM&FBovespa. Recuperado de http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm
- Época Negócios (2009). *O revolucionário da bolsa*. [online] Recuperado de <http://epocanegocios.globo.com/Revista/Common/0,,ERT22128-16380,00.html>
- Farias, A. M. L. & Laurencel, L. D. C. (2008). *Estatística Descritiva*. [ebook] Universidade Federal Fluminense. Recuperado de <http://www.professores.uff.br/malbi/wp-content/uploads/sites/50/2017/08/EstatisticaDescritiva.pdf>
- Gerhardt, T. E. & Silveira, D. T. (2009). *Métodos de Pesquisa*. Porto Alegre: Editora da UFRGS.



Godoy, A. S. (1995). Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. *Revista de Administração de Empresas*, 35(3), pp.20-29.

Ibracon. (2015). *O papel do contador diante das perspectivas para 2016*. Recuperado de <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=3311>

Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm

Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm

Longo, C. G. (2011). *Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras*. (2 ed.). São Paulo: Atlas.

Marion, J., Dias, R. & Traldi, M. C. (2002). *Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia*. São Paulo: Atlas

Pronunciamento técnico NBC T 11 (2009). Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Recuperado de <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>

Pronunciamento técnico NBC TA 200 (2009). Objetivos Gerais do Auditor Independente. Recuperado de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2009/001203.

Pronunciamento técnico NBC TA 200 (2016). Objetivos Gerais do Auditor Independente. Recuperado de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200.

Pronunciamento técnico NBC TA 560 (2009). Eventos Subsequentes. Recuperado de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2009/001225

Pronunciamento técnico NBC TA 700. (2009). Formação de opinião e emissão do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis. Recuperado de http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf

Pronunciamento técnico NBC TA 700. (2016). Formação de opinião e emissão do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis. Recuperado de http://www2.cfc.org.br/sisweb/ser/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700



- Pronunciamento técnico NBC TA 706.* (2009). Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. Recuperado de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2009/001233
- Pronunciamento técnico NBC TA 706.* (2016). Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. Recuperado de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA706
- Resolução CFC n 1.203, de 27 de outubro de 2016.* Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Recuperado de http://www.cfc.org.br/uparq/NBCTA_200.pdf
- Resolução CFC n 1.233, de 27 de outubro de 2009.* Aprova a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfases e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. Recuperado de <http://www.cfc.org.br/uparq/NBC%20TA%20706>
- Ricardino, Á. & Carvalho, L. N. (2004). Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(35), pp.22-34.
- Sá, A. L. D. (2002). *Curso de auditoria* (10 ed.). São Paulo: Atlas.
- Santos, C. (2007). *Auditoria Contábil*. São Paulo: Cengage Learning.
- Silva, E. C., Aires, M. V. B., & Almeida, K. K. N. (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, B. F., & Pereira, A. C. (2004). *Auditoria contábil: abordagem prática e operacional*. São Paulo: Atlas.
- Yoshitake, M. (2012). *Auditoria contábil: metodologia de processos de auditoria* (2a ed.). Curitiba: Juruá.