



## **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

**ISSN 2176-9036**

**Vol. 10. n. 2, jul./dez. 2018**

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 26.03.2018. Revisado por pares em: 10.05.2018. Reformulado em: 30.05.2018. Avaliado pelo sistema double blind review.

### **VERIFICAÇÃO DA CONFORMIDADE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DE EMPRESAS DO RAMO DA CONSTRUÇÃO CIVIL LISTADAS NA BM&FBOVESPA**

### **VERIFICATION OF THE CONFORMITY OF AUDIT REPORT OF CIVIL CONSTRUCTION COMPANIES LISTED ON BM&FBOVESPA**

### **VERIFICACIÓN DE LA CONFORMIDAD DE LOS INFORME DE LA AUDITORÍA DE EMPRESAS DEL RAMO DE LA CONSTRUCCIÓN CIVIL LISTADAS EN LA BM&FBOVESPA**

**Autores:**

#### **Sirlei Tonello Tisott**

Doutora em Agronegócio pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).  
Professora do Curso de Ciências Contábeis na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS). Endereço: Av. Ranulpho Marques Leal, 3484 / CEP 79613-000 / Caixa Postal nº210  
Três Lagoas/MS – Brasil. Telefone: (67) 9 9996 9517.

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1604397401494604>

ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-9432-234X>

E-mail: [sirlei.tonello@yahoo.com.br](mailto:sirlei.tonello@yahoo.com.br)

#### **Maria Irlane da Silva Peixoto**

Graduanda em Ciências Contábeis - Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. Endereço:  
Rua Joaquim Tiago da Silva, 1159 / CEP 79645-251 / Três Lagoas/MS – Brasil.  
Telefone: (67) 99206-2835

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3098222298511648>

E-mail: [maria-irlane-@hotmail.com](mailto:maria-irlane-@hotmail.com)

#### **Tayná Aparecida Carvalho Zumba**

Graduanda em Ciências Contábeis - Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. Endereço:  
Rua 24, 200 – Vila Piloto / CEP 79612-140 / Três Lagoas/MS – Brasil. Telefone: (67) 9 9112  
4848

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0209869245378157>

E-mail: [taynacarvalhoz@gmail.com](mailto:taynacarvalhoz@gmail.com)

**Nilton Cezar Carraro**

Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Metodista de Piracicaba. Professor Adjunto da Universidade Federal de São Carlos, Campus Lagoa do Sino, Centro de Ciências da Natureza. Endereço: Rodovia Lauri Simões de Barros, km 12 - SP-189, Bairro Aracaçú Buri - São Paulo – Brasil - CEP 094 - CEP 18290-000 - Telefone: (67) 9 9818 2375.

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1772319008243508>

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-4042-3281>

E-mail: [nilton.carraro@yahoo.com.br](mailto:nilton.carraro@yahoo.com.br)

**Marco Aurélio Batista de Sousa**

Doutor em Engenharia e Gestão do Conhecimento pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professor do Curso de Ciências Contábeis na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. Endereço: Av. Ranulpho Marques Leal, 3484 / CEP 79613-000 / Caixa Postal nº 210 Três Lagoas/MS – Brasil. Telefone: (67) 9 8138 3527.

Identificadores (ID):

<http://lattes.cnpq.br/3867444040813929>

ORCID <http://orcid.org/0000-0001-5660-5349>

E-mail: [mcbsousa@bol.com.br](mailto:mcbsousa@bol.com.br)

**RESUMO**

Este estudo teve por objetivo analisar o relatório do auditor independente das empresas do ramo da construção civil listadas na BM&FBOVESPA com o propósito de verificar a conformidade com as NBC TAs vigentes em 1º de janeiro de 2017. A pesquisa classifica-se como descritiva com análise de conteúdo e abordagem qualitativa dos dados, em uma coleta de 19 relatórios de auditoria. Embora haja críticas em relação ao emprego da análise qualitativa por não representar procedimentos rigorosos para guiar a correlação dos achados, os resultados apontam que 98% dos relatórios analisados estão em conformidade com as NBC TAs, seguindo o novo padrão de relatório do auditor. Foram emitidos 3 relatórios com negativa de opinião e 16 relatórios com opinião sem ressalva, sendo que, apenas dois relatórios destacam parágrafo de incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional. Conclui-se que, apesar da maioria dos relatórios de auditoria terem sido emitidos com opinião sem ressalva, as incertezas estão presentes no setor da construção civil, tendo em vista o atual cenário de retração e crise do setor. Essas informações são importantes para a transparência e entendimento dos usuários das informações contábeis para a tomada de decisões.

**Palavras-chave:** Auditoria. Relatório da auditoria. Opinião do auditor.

**ABSTRACT**

The aim of this study was to analyze the report of the independent auditor of the civil construction companies listed on the BM&FBOVESPA for the purpose of verifying compliance with the current NBC TAs on January 1, 2017. The research is classified as descriptive with analysis content and qualitative approach to data in a collect of 19 audit reports. Although there are criticisms regarding the use of the qualitative analysis because they do not represent rigorous procedures to guide the correlation of the findings, the results show that 98% of the reports analyzed are in compliance with the NBC TAs, following the auditor's new reporting standard.

Three reports were issued with negative opinion and 16 reports with unqualified opinion, with only two reports highlighting relevant uncertainty related to operational continuity. It is concluded that, although most of the audit reports were issued with unqualified opinion, the uncertainties are present in the construction sector, considering the current scenario of retraction and crisis of the sector. This information is important for the transparency and understanding of the users of accounting information for decision making.

**Keywords:** Audit. Audit report. Auditor's opinion.

## RESUMEN

Este estudio tuvo como objetivo analizar el informe del auditor independiente de las empresas del ramo de la construcción civil listadas en la BM & FBOVESPA con el propósito de verificar la conformidad con las NIC TA vigentes el 1 de enero de 2017. La encuesta se clasifica como descriptiva con análisis de contenido y enfoque cualitativo de los datos, en una colección de 19 informes de auditoría. Aunque hay críticas en relación al empleo del análisis cualitativo por no representar procedimientos rigurosos para guiar la correlación de los hallazgos, los resultados apuntan que el 98% de los informes analizados cumplen con las NIC, siguiendo el nuevo estándar de informe del auditor. Se emitieron 3 informes con negativa de opinión y 16 informes con opinión sin reserva, siendo que sólo dos informes destacan el párrafo de incertidumbre relevante relacionada con la continuidad operativa. Se concluye que, a pesar de que la mayoría de los informes de auditoría fueron emitidos con opinión sin reserva, las incertidumbres están presentes en el sector de la construcción civil, teniendo en cuenta el actual escenario de retracción y crisis del sector. Estas informaciones son importantes para la transparencia y comprensión de los usuarios de la información contable para la toma de decisiones.

**Palabras clave:** Auditoría. Informe de la auditoría. Opinión del auditor.

## 1 INTRODUÇÃO

A auditoria é fundamental dentro do ambiente de negócios, assegurando maior credibilidade às demonstrações contábeis das empresas, representando sua situação financeira e patrimonial em seus aspectos relevantes (IBRACON, 2015). Na condição de meio de comunicação entre o auditor e seus usuários, a auditoria adiciona valor aos negócios, de modo que os relatórios devem ser compreensíveis, objetivos e aceitos pelos usuários como fonte de informação relevante, contribuindo para a credibilidade e segurança quanto à qualidade das informações contábeis (YOSHITAKE, 2009, ROBU; ROBU, 2015). “Se os auditores não realizarem bem seu trabalho, as entidades externas serão prejudicadas, pois elas tomam decisões sobre as empresas com base nas informações divulgadas” (STUART, 2014, p. 3).

Nas últimas décadas, houve, no entanto, uma diminuição no nível de confiança e credibilidade em relação à opinião do auditor e sua garantia real na detecção de fraude e erro. Esse fato resultou de fraudes e escândalos financeiros em que os auditores estavam no centro das atenções, envolvendo empresas de auditoria, como é o caso da Arthur Andersen, e de outras limitações inerentes à auditoria (GEORGE-SILVIU; MELINDA-TIMEA, 2015). A fraude é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagens injustas ou ilegais, e o auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro (NBC TA 240, 2016, p. 4).

Diante dos escândalos financeiros mencionados, a área de auditoria foi submetida a uma reforma, que incluiu questões relacionadas ao papel da auditoria financeira, à independência dos auditores e à transparência das informações fornecidas no relatório de auditoria. Além disso, houve a introdução de uma governança corporativa mais forte para evitar

comportamentos inaceitáveis e aumentar a transparência externa do desempenho econômico-financeiro e patrimonial das empresas, bem como do comitê de auditoria, com o objetivo de também monitorar a independência e objetividade do auditor externo e a eficácia do processo auditorial (GEORGE-SILVIU; MELINDA-TIMEA, 2015; GHAFRAN; O'SULLIVAN, 2017; YU-HSUANWU; HSU; HASLAM, 2016). Ou seja: “como consequência de falhas recentes em auditorias, a profissão contábil vem perdendo reputação diante do público. Porém, mesmo tendo em mente tais escândalos empresariais percebe-se que a profissão está se reformando” (STUART, 2014, p. 3).

Importa mencionar que, por algum tempo, houve solicitações de usuários para que o relatório do auditor fornecesse mais do que uma opinião de aprovação ou reprovação. Em resposta a essas solicitações, em 15 de janeiro de 2015 o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) emitiu novos requerimentos sobre relatório do auditor.

O novo relatório da auditoria traz mudanças significativas no formato e conteúdo, buscando torná-lo mais relevante para os usuários. Conforme a NBC TA 700 (2016, p. 2), as novas exigências têm como “objetivo propiciar o equilíbrio apropriado entre a necessidade de consistência e comparabilidade do relatório do auditor em mercado globalizado e a necessidade de aumentar o valor do relatório do auditor ao tornar as informações nele contidas mais relevantes para os usuários”.

Diante deste contexto, insere-se o seguinte questionamento: **o formato e conteúdo do novo relatório do auditor independente das empresas do ramo da construção civil listadas na BM&FBOVESPA está em conformidade com as NBC TAs vigentes em 1º de janeiro de 2017?** Para responder à questão problema o estudo visa analisar o relatório do auditor independente das empresas do ramo da construção civil referente às demonstrações contábeis do exercício de 2016, com o propósito de verificar a conformidade com as NBC TAs vigentes em 1º de janeiro de 2017. Constituem-se como objetivos específicos da pesquisa os seguintes: a) identificar e avaliar se os auditores independentes estão usando o novo relatório do auditor, conforme estabelecido nas NBC TAs, nas empresas do ramo da construção civil listadas na BM&FBOVESPA; b) verificar o tipo de relatório divulgado (sem ressalvas, com ressalvas, opinião adversa, com abstenção de opinião, com parágrafo de ênfase), nas empresas selecionadas; c) identificar os motivos que levaram à emissão do relatório do auditor com modificações.

A escolha do ramo da construção civil para a realização do estudo decorreu da perspectiva de encontrar relatórios de auditoria em consonância às NBC TAs vigentes em 1º de janeiro de 2017, com opiniões modificadas e maior transparência de informações das empresas auditadas em relação a continuidade operacional, visto que é um setor da economia brasileira que está em retração, consequência de um cenário de contração nos gastos públicos, aliada à crise do setor imobiliário (CARNEIRO, 2017). De acordo com Dutra (2017), vários acontecimentos influenciaram negativamente os rumos da construção civil no Brasil direcionando-o para uma conjuntura de crise, destacando-se fatores como: a redução do número de obras públicas, o impacto da Operação Lava Jato e a queda na venda de imóveis.

Em decorrência da crise econômica do Brasil, o ambiente de negócios da construção civil encontra-se deteriorado, com altas taxas de juros, redução no acesso ao crédito imobiliário, aumento na inadimplência, queda de vendas, aumento dos distratos referentes a vendas imobiliárias e aumento dos riscos e contingências passivas. Cabe aos auditores chamar a atenção dos *stakeholders*, em seus relatórios de auditoria, sobre essas situações que as empresas desse ramo de atividade estão vivenciando.

O estudo justifica-se por ser atual e relevante para os profissionais e acadêmicos da contabilidade e auditoria, uma vez que apresenta os novos padrões do relatório de auditoria e adequações às normas. Aos demais *stakeholders*, como investidores e sociedade, a contribuição maior do trabalho é demonstrar que o novo relatório de auditoria traz maiores informações

sobre o desempenho econômico-financeiro e patrimonial das empresas auditadas, contribuindo para a credibilidade e segurança informacional. Desse modo, a pesquisa contribui com uma perspectiva crítica sobre a adequação do formato e conteúdo do relatório de auditoria das empresas do ramo da construção civil.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 AUDITORIA INDEPENDENTE

A auditoria é proveniente da contabilidade e há indícios da existência da profissão do auditor desde o século XIV. A contabilidade passou, no entanto, por um período de estagnação e foi somente com o advento da Revolução Industrial e a crescente expansão da indústria no século XIX, nos Estados Unidos e na Inglaterra, que o número de contadores públicos cresceu, em consequência da aprovação da Lei das Companhias em 1844, que passou a exigir balanços aprovados por auditores (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Com a “criação do *Security and Exchange Commission* (SEC), em 1934, nos Estados Unidos, a profissão de auditor assume importância e cria um novo estímulo”, já que as empresas que transacionavam ações na bolsa de valores foram obrigadas a auditar suas demonstrações financeiras (ATTIE, 2011, p. 8; YOSHITAKE, 2009). Desde então, buscava-se apoio das equipes de auditores independentes para dar maior credibilidade às demonstrações contábeis, garantir aos *stakeholders* a continuidade operacional da empresa, evidenciar a sua posição no mercado em diversos segmentos ou atender a legislação vigente.

No Brasil, a auditoria evoluiu em decorrência de influências externas, tais como: instalação de empresas internacionais; financiamento de empresas brasileiras com recursos de entidades internacionais; evolução do mercado de capitais; criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e, criação da Comissão de Valores Mobiliários - CVM e a da Lei das Sociedades por Ações em 1976 (ATTIE, 2011). A atividade é regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), convergentes com as normas internacionais, a cargo da *International Accounting Standard Board* (IASB) e da *International Federation of Auditing Commitee* (IFAC).

Auditoria define-se como “uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado” (ATTIE, 2011, p. 5).

Historicamente, a evolução da auditoria como um ramo de atuação da contabilidade decorreu do desenvolvimento econômico dos países, proveniente do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, como parte da evolução do sistema capitalista (ALMEIDA, 2010). As empresas, em face das novas tecnologias, do aprimoramento dos procedimentos internos e do esforço para manter-se em um mercado mais competitivo, passaram a investir mais recursos em suas operações e, conseqüentemente, buscaram novas formas de investimento, como empréstimos bancários e abertura de capital (IBRACON, 2015). As exigências dos sócios quanto ao retorno do capital investido e a veracidade das informações, entre outras, foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios e que confirmasse, de forma independente, a qualidade e precisão das informações prestadas (ATTIE, 2011).

Dessa forma, surgiu a necessidade de que informações consistentes e confiáveis fossem geradas para o mercado, contribuindo para o fortalecimento do mercado de valores mobiliários (CVM, 2017). Por outro lado, os usuários das informações passaram a exigir que as demonstrações contábeis fossem examinadas por um profissional independente, com técnicas

de análise específicas e profundos conhecimentos em contabilidade, ou seja, com formação acadêmica em Ciências Contábeis.

Essas atividades estão associadas “às percepções de credibilidade, lisura, responsabilidade e confiabilidade, perante a sociedade” (CUNHA; BEUREN, 2006, p. 68), refletindo-se na opinião e no relatório de auditoria. Assim, “para fundamentar sua opinião, o auditor deve aplicar procedimentos de auditoria, que são o conjunto de técnicas que possibilitam reunir evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar e suportar seu parecer” (CUNHA; BEUREN, 2006, p. 68). Em outras palavras, o trabalho de auditoria deve ser realizado com níveis adequados de qualidade para que os usuários da informação tenham à sua disposição demonstrações financeiras que representem a situação financeira e patrimonial da empresa em seus aspectos relevantes, confiáveis e credíveis, sustentando a confiança que a sociedade deposita no auditor (GARCÍA; PÉREZ; GARCÍA, 2017). O profissional obedece a uma série de exigências e seu exercício é regulado por órgãos nacionais e internacionais.

No Brasil, o exercício profissional da auditoria independente foi regido, por muitos anos, pela Norma Brasileira de Contabilidade, a NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Essa norma sofreu várias alterações, até que, em 3 de dezembro de 2009, a Resolução nº 1203/2009 aprovou a NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução da Auditoria em Conformidade com as Normas de Auditoria, revogando diversas resoluções referentes à auditoria independente. Ainda em 2009 foi instituída a Resolução CFC nº 1156, de 13 de fevereiro de 2009, dispondo sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, no entanto esta também sofreu alterações e revogação, entrando em vigor a Resolução nº 1328, de 18 de março de 2011. Assim, conforme determina o art. 2º da referida resolução, “as Normas Brasileiras de Contabilidade classificam-se em Profissionais e Técnicas”. Nessa estrutura, destacam-se as normas de auditoria com as seguintes designações: Auditor Independente – NBC PA e Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

A atividade da auditoria também é regida pela Instrução CVM nº 308/99, que dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 1999). Várias normas de auditoria independente são emitidas a fim de aprimorar os trabalhos dos profissionais da área, de modo que, perante o cliente, seu papel seja o de executar uma opinião de confiança acerca da realidade econômica e financeira da firma auditada.

O auditor independente, por meio de regras estabelecidas por órgãos competentes, tem a responsabilidade de assegurar aos usuários das informações que elas foram elaboradas de acordo com todas as normas.

No início do século XXI, a contabilidade foi sacudida com ocorrências de fraudes em empresas mundialmente conhecidas, como é o caso da Enron Corporation, americana do setor elétrico que, conseqüentemente, faliu, e outras empresas, como a World.Com, Xerox, Bristol Meyers Squibb, Merck e Global Crossing, além das europeias Parmalat e Cirio e das brasileiras Sadia, Aracruz, Banco Santos e Banco Pan Americano.

Com a intenção de aumentar seus ativos, muitas empresas manipularam as informações e demonstrações contábeis, resultando em grandes perdas aos acionistas e investidores, que tomaram decisões baseados em demonstrações financeiras com resultados inconsistentes. Esses escândalos corporativos fizeram que a auditoria voltasse ao centro das atenções, culminando em mudanças significativas também na contabilidade brasileira, com a adoção das normas internacionais.

Com o aumento de atos fraudulentos, a impactar negativamente as organizações públicas e privadas, surgiu a necessidade de aperfeiçoamento e de adoção de métodos efetivos para combater as fraudes ou mitigar sua ocorrência nas organizações (PEREIRA; FREITAS;

IMONIANA, 2014, GEORGE-SILVIU; MELINDA-TIMEA, 2015; GHAFRAN; O'SULLIVAN, 2017).

Nos Estados Unidos, em decorrência desses fatos fraudulentos e de mudanças no mercado de capitais, foi criada, a Lei Sarbanes-Oxley, que visa ampliar a responsabilidade dos executivos, aumentar a transparência, assegurar mais independência ao trabalho dos auditores, introduzir novas regras ao trabalho desses profissionais, reduzir os conflitos que envolvem análises de investimentos e reduzir o risco corporativo (ALMEIDA, 2014, SANTOS; LEMES, 2004, BARGERON; LEHN; ZUTTER, 2010). “O principal objetivo da Sarbanes-Oxley é recuperar a credibilidade do mercado de capitais, evitando a incidência de novos erros, como os que contribuíram para a quebra de grandes empresas” (SANTOS; LEMES, 2004, p. 1).

No Brasil e em outros países, normas de auditoria foram aprimoradas a fim de tornar o papel da auditoria independente ainda mais minucioso.

A seguir, será abordado o relatório de auditoria, destacando-se as alterações contidas nas NBC TAs e focalizando a emissão da opinião do auditor nesse relatório.

## 2.2 O RELATÓRIO DA AUDITORIA INDEPENDENTE

A formação da opinião do auditor e a emissão do relatório da auditoria constitui a última etapa do processo auditorial. Ou seja: os serviços de auditoria são completados com relatórios de auditoria, que devem ser compreensíveis, objetivos e aceitos pelos usuários como fonte de informação relevante (ROBU; ROBU, 2015) e cujo objetivo é apoiar as decisões de investidores. Esse processo auditorial relativamente complexo envolve, direta ou indiretamente, três grupos com interesses distintos: auditores, usuários externos e auditados (CAMARGO et al., 2011).

Al-Thuneibat, Khamees e Al-Fayoumi (2007) mencionam que o relatório de auditoria é o meio de comunicação entre o auditor e os usuários das demonstrações financeiras, e o efeito esperado desse relatório sobre as decisões dos usuários é um dos fatores importantes que estão por trás da demanda por serviços de auditoria. Com base no relatório de auditoria e dependendo do tipo de opinião emitida pelo auditor, os usuários externos deveriam depositar confiança nas demonstrações financeiras para a tomada de decisões em relação à empresa auditada.

Portanto, o relatório de auditoria apresenta a opinião do auditor sobre a empresa auditada, com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade, convergentes às Normas Internacionais de Auditoria, assegurando (ou não), aos usuários das informações, que elas foram preparadas de acordo com as normas de contabilidade, representando a situação patrimonial e financeira da entidade.

O auditor utiliza os procedimentos necessários para encontrar evidências apropriadas e suficientes sobre as informações contidas nas demonstrações contábeis, partindo de um conhecimento prévio sobre controles internos da empresa auditada, a fim de reduzir os riscos de distorções significativas nas demonstrações contábeis.

Em certas circunstâncias, o auditor, por motivos diversos, não consegue chegar a uma conclusão que permita atestar a veracidade dos fatos e, portanto, precisa emitir sua opinião com ressalva, adversa, ou abster-se de opinar ou apresentar negativa de opinião. De acordo com pesquisa realizada por Damascena, Firmino e Paulo (2011) em empresas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo, com foco nos exercícios sociais de 2006 a 2008, a opinião sem ressalva e apenas com parágrafo de ênfase é a mais frequentemente emitida pelas empresas pesquisadas.

Historicamente, o primeiro parecer de auditoria no Brasil foi emitido há um século, relativo ao balanço da São Paulo Tramway Light and Power Company, no período compreendido entre junho de 1899 e 31 de dezembro de 1902, auditada pela empresa canadense Clarkson & Cross - atual Ernst & Young (RICARDINO; CARVALHO, 2004). O primeiro

modelo de parecer foi, no entanto, estabelecido em abril de 1972, institucionalizado pela Resolução nº 321 do Conselho Federal de Contabilidade – uma réplica do modelo norte-americano, passando a ser obrigatória a adoção do auditor independente, que vigorou até maio de 1991 (ARAÚJO, 2011). Em 1991, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Resolução nº 700/91, estabelecendo um novo padrão para o parecer do auditor independente. Esse padrão de relatório foi seguido pelas empresas de auditoria independente para as demonstrações contábeis auditadas com encerramento até 31 de dezembro de 2015.

Assim, a partir de 1º de janeiro de 2017, o auditor passou a emitir o novo relatório de auditoria, relativo as demonstrações financeiras encerradas em 31 de dezembro de 2016, constituindo-se numa iniciativa da *International Federation of Accountants* (IFAC), que trouxe mudanças significativas no seu formato e conteúdo, de maneira a torná-lo mais relevante para os usuários, ajudando a melhorar a natureza da comunicação com as partes interessadas e permitindo que os usuários reconheçam o valor da auditoria.

Essa situação decorreu da crise financeira de 2008, com sucessivas falências de instituições financeiras nos Estados Unidos e na Europa, onde investidores e *stakeholders* demandavam mais credibilidade do mercado com relação às informações financeiras divulgadas pelas organizações. Essas informações não eram compatíveis com suas realidades econômicas, gerando ceticismo quanto aos relatórios corporativos e da auditoria (PRICEWATERHOUSE COOPERS, 2016).

O novo relatório de auditoria está respaldado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, a saber: NBC TA 260 (R2) – Comunicação com os Responsáveis pela Governança; NBC TA 570 – Continuidade Operacional; NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis; NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente; NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente; e NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente (GIROTTO, 2016) – convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade – *International Standards on Auditing* (ISA 260 (R2), ISA 570, ISA 700, ISA 701, ISA 705 e ISA 706), emitidas pela *International Federation of Accountants – IFAC* (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016). A aplicação da NBC TA 700 “propicia o equilíbrio entre a necessidade de consistência e comparabilidade do relatório do auditor em mercado globalizado e a necessidade de aumentar o valor do relatório do auditor ao tornar as informações nele contidas mais relevantes para os usuários”.

Dentre as principais mudanças conferidas ao novo relatório de auditoria, está a inclusão da seção Principais Assuntos de Auditoria, normatizada pela NBC TA 701, bem como a descrição atualizada e detalhada sobre as responsabilidades da administração e sobre a capacidade de continuidade operacional da empresa, em observância às normas NBC TA 260 (R2) e NBC TA 570 do Conselho Federal de Contabilidade. O novo relatório de auditoria também valoriza a opinião do auditor, dispondo-a na posição inicial do relatório (SOARES, 2017). Foi considerada, pelo IAASB, “a mudança mais relevante em toda a história, pois teve como objetivo divulgar aspectos específicos de cada entidade, aumentar a transparência do processo aos usuários externos, além de estabelecer uma relação mais informativa entre auditores e investidores” (PRICEWATERHOUSE COOPERS, 2016, p. 15).

Quanto ao formato de apresentação do relatório de auditoria, importa mencionar que, antes das alterações, apresentava o seguinte padrão: título, destinatário, parágrafo introdutório, responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis, responsabilidade do auditor, opinião do auditor, assinatura, data do relatório. Após as alterações na NBC TA 700, em 17 de julho de 2016, o novo relatório do auditor independente passou a ter a seguinte estrutura: título, destinatário, opinião do auditor, base para opinião, continuidade operacional, principais assuntos de auditoria, responsabilidade da administração, responsabilidade da



auditoria independente pelas demonstrações contábeis, nome do sócio ou responsável técnico, assinatura do auditor, endereço do auditor independente, data do relatório do auditor (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

De acordo com a NBC TA 701, os “principais assuntos de auditoria são assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente”, entre aqueles comunicados aos responsáveis pela governança (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016). Esses assuntos trazem maior transparência e visibilidade dos trabalhos da auditoria e das principais áreas de risco, que, nos procedimentos anteriores, ficavam restritas a discussões internas. De acordo com Shimamoto (2017), o auditor passou a detalhar mais sua responsabilidade e julgamento na execução da auditoria, enquanto o investidor passou a ter acesso à informações que antes não estavam disponíveis. Para a administração há uma descrição mais detalhada da sua responsabilidade, incluindo as responsabilidades pela continuidade operacional da empresa, e a governança da empresa auditada passou a interagir mais com o auditor.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com embasamento teórico em estudos sobre auditoria contábil e no novo relatório de auditoria independente, este estudo teve como objeto de pesquisa relatórios de auditoria de empresas do ramo de indústria de construção.

Quanto aos fins ou objetivos, a pesquisa classifica-se como descritiva, que, de acordo com Raupp e Beuren (2008, p. 81), destina-se a “identificar, relatar, comparar” dados para a obtenção de respostas a um problema. Quanto aos meios, classifica-se como bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica constitui parte da pesquisa descritiva quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema, a partir da produção científica existente em artigos, livros, notícias, normas, leis (RAUPP; BEUREN, 2008). A pesquisa documental, por seu turno, consiste na análise de documentos que, de acordo com Raupp e Beuren (2008, p. 90), “de alguma forma já foram analisados, tais como relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas, entre outros”. Assim, buscou-se, inicialmente, embasamento teórico acerca do tema e, por meio da coleta, organização, análise e interpretação dos dados, procurou-se demonstrar adequação do relatório de auditoria com os novos padrões estabelecidos nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como qualitativa (CRESWELL, 2010). De acordo com Raupp e Beuren (2008, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”, destacando características não observadas por meio do estudo quantitativo, muito embora Günther (2006) tenha afirmado que esse tipo de pesquisa não represente procedimentos rigorosos para guiar a correlação dos achados.

O universo da pesquisa contemplou todas as empresas (19 relatórios de auditoria) do ramo da indústria da construção civil, listadas na BM&FBOVESPA, conforme demonstrado no Quadro 1. De acordo com Creswell (2010, p. 212), a pesquisa qualitativa admite “seleção intencional dos participantes, dos locais, dos documentos ou do material visual que melhor ajudarão o pesquisador a entender o problema ou questão de pesquisa”. A partir disso, buscou-se, junto ao *site* da CVM, em informações periódicas e eventuais das companhias, seus relatórios da auditoria independente. Todas as empresas selecionadas para a pesquisa são companhias abertas, que exigem ampla aplicação de todas as normas que normatizam a elaboração do novo relatório de auditoria independente.

**Quadro 1 – Empresas do ramo da construção civil em 2016\***

Empresas	
Azevedo & Travassos S.A	Lix da Cunha S.A
Construtora Adolpho Lindemberg S.A	Mill Estruturas e Serviços de Engenharia S.A
CR2 Empreendimentos Imobiliários S.A	MRV Engenharia e Participações S.A
Cyrela Brazil Realty S.A	PDG Realty S.A
Direcional Engenharia S.A	Rodobens Negócios Imobiliários S.A
Even Construtora e Incorporadora S.A	Rossi Residencial S.A
EZTEC Empreendimentos e Participações S.A	Tecnisa S.A
Gafisa S.A	Trisul S.A
Helbor Empreendimentos S.A	Viver Incorporadora e Construtora S.A
João Fortes Engenharia S.A	

Fonte: BM&FBOVESPA (2017). \* Os relatórios de auditoria das demonstrações financeiras encerradas em 31/12/2016 seguem as NBC TAs vigentes em 1º de janeiro de 2017.

Os dados coletados foram organizados, previamente, em meio eletrônico. Creswell (2010) recomenda que, após a coleta e organização dos dados, seja feita uma leitura inicial das informações a fim de obter uma visão geral dos resultados da pesquisa. Para tanto, foi realizada a leitura de todos os relatórios de auditoria das empresas pesquisadas.

A análise dos dados representa a etapa seguinte da pesquisa, valendo-se, neste estudo, da análise de conteúdo. De acordo com Roesch (2005, p. 169), a “análise de conteúdo” constitui-se numa das técnicas de análise de dados utilizada para estudar material do tipo qualitativo, tais como: entrevistas, análise documental (dados secundários). A análise de conteúdo foi realizada da seguinte forma: leitura dos relatórios de auditoria; identificação das firmas de auditorias e empresas auditadas; identificação do tipo da opinião emitida pelos auditores independentes; identificação dos motivos que levaram o auditor a emitir negativa de opinião e os principais motivos para emissão de parágrafo de ênfase; identificação dos principais assuntos de auditoria.

#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após consulta a 19 relatórios de auditoria de empresas do ramo da indústria da construção listadas na BM&FBOVESPA, verificou-se que uma das empresas não apresentou o relatório de auditoria, apresentando apenas o destaque de “parecer com negativa de opinião”. Portanto, a pesquisa seguiu com a análise dos relatórios de auditoria de 18 companhias, destacando inicialmente o tipo da opinião emitida pelos auditores independentes, conforme pode ser visualizado no Quadro 2.

**Quadro 2 – Tipo de opinião emitida pelos auditores independentes**

Parecer dos auditores independentes	Frequência (n° empresas)	%
Sem ressalva	1	5,4%
Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase	15	78,9%
Com ressalva	0	0,0%
Adverso	0	0,0%
Abstenção	0	0,0%
Com negativa de opinião	3	15,7%
<b>Total</b>	<b>19</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: dados da pesquisa (resultantes da análise dos relatórios de auditoria).

O Quadro 3 apresenta itens sobre a estrutura e conteúdo do novo relatório do auditor independente, constatando-se que 98% dos relatórios de auditoria estão em conformidade com

as NBC TAs, que normatizam e norteiam o trabalho do auditor na última etapa do processo auditorial, ou seja: seguem o novo padrão de relatório do auditor em vigor a partir de 1º de janeiro de 2017.

Quanto às inadequações do relatório do auditor em relação às normas de auditoria, a pesquisa revela que apenas um dos relatórios, com opinião sem ressalva, não apresenta o nome da empresa de auditoria, nome do auditor e número do registro profissional do auditor independente.

Destaca-se que uma das alterações significativas instituídas no novo relatório da auditoria foi a disposição da opinião do auditor no início do relatório, obedecendo à premissa básica para que a empresa tenha boa reputação e garanta sua continuidade operacional. Esse quesito está adequado em todos os relatórios analisados.

Quanto à inclusão do tópico “principais assuntos de auditoria”, constatou-se que, dos relatórios analisados, 16 estão em conformidade com esse quesito e os outros três relatórios com abstenção de opinião não apresentam principais assuntos de auditoria. De acordo com o item 29 da NBC TA 705, quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, o seu relatório não deve incluir a seção “principais assuntos de auditoria”, a menos que a apresentação dessas informações seja exigida por lei ou regulamento.

**Quadro 3 – Relatórios do auditor em conformidade com as NBC TAs**

<b>Estrutura e conteúdo do relatório do auditor</b>	<b>Nº de relatórios em conformidade</b>
Título (relatório do auditor independente)	18
Destinatário (aos acionistas ou outros destinatários apropriados)	18
Opinião do auditor (identificação da empresa auditada, descrição de quais demonstrações contábeis foram auditadas, referência às notas explicativas e principais políticas, emissão da opinião adequada a cada situação)	18
Base para a opinião (segue as normas brasileiras e internacionais de auditoria; auditores independentes em relação à empresa auditada; segue os princípios éticos e normas profissionais do auditor).	18
Parágrafo de ênfase (motivos – v. quadro 4)	15
Principais assuntos de auditoria NBC TA 701 (v. quadro 5)	17
Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor	18
Responsabilidade da administração e da governança - comunicação com a governança NBC TA 260 (R2)	18
Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis	18
Concluir sobre a continuidade operacional da entidade – NBC TA 570	18
Local e data do relatório do auditor	18
Nome do auditor independente	17
Nome do profissional	17
Número do registro do CRC	17

Fonte: Dados da pesquisa.

Entre os conteúdos analisados no novo relatório de auditoria, destacam-se os principais motivos observados sobre a emissão do parágrafo de ênfase, que estão dispostos no Quadro 4. Na maioria das empresas analisadas, representando 79% (em 15 relatórios), os relatórios emitidos contêm parágrafo de ênfase, sendo identificados quatro assuntos em destaque, um dos quais chama a atenção para dois assuntos: o reconhecimento da receita e o volume de vendas provenientes da prestação de serviços entre partes relacionadas.

**Quadro 4 – Motivos para emissão de parágrafo de ênfase**

Motivos	Frequência	%
Chama atenção à estratégia para a retomada do equilíbrio financeiro da Companhia	1	6,25%
Chama a atenção quanto ao reconhecimento da receita e assuntos relacionados ao significado e à aplicação do conceito de transferência contínua de riscos, benefícios e controle na venda de unidades imobiliárias, aplicáveis a entidades de incorporação imobiliária no Brasil – OCPC 04 e ICPC02.	13	81,25%
Aproximadamente 100% das receitas são provenientes de serviços prestados a partes relacionadas.	1	6,25%
Chama a atenção ao fluxo de caixa - reapresentação das demonstrações financeiras para refletir a apresentação das demonstrações dos fluxos de caixa pela totalidade dos fluxos de caixa das operações continuadas e operações descontinuadas.	1	6,25%
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100%</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Quanto aos principais assuntos de auditoria, conforme a NBC TA 701, consideram-se aqueles “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”. Esses dados visam tornar o relatório de auditoria mais informativo e dar maior transparência à auditoria realizada. O Quadro 5 apresenta os principais assuntos destacados no relatório do auditor das empresas analisadas.

**Quadro 5 – Principais assuntos de auditoria em destaque nos relatórios do auditor**

Principais assuntos de auditoria	Frequência	%
Reconhecimento da receita dos contratos de venda dos empreendimentos	12	33,3%
Provisões e passivos contingentes (administrativos, fiscais, trabalhistas, cíveis e manutenção de imóveis pós-vendas)	9	25,0%
Contas a receber - provisão para distrato de unidades imobiliárias	4	11,1%
Realização do saldo de estoques de imóveis	3	8,3%
Impostos diferidos ativos	3	8,3%
Totalidade das receitas com prestação de serviço da Companhia e suas controladas foram realizadas com partes relacionadas	1	2,8%
Partes relacionadas e conta corrente com parceiros nos empreendimentos	1	2,8%
Instrumentos financeiros relativos a empréstimos e financiamentos	1	2,8%
Estimativas contábeis para créditos de liquidação duvidosa	1	2,8%
Aquisição de participação societária	1	2,8%
<b>Total</b>	<b>36</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Todos os 16 relatórios apresentam o tópico “principais assuntos de auditoria” com título individualizado, com o motivo pelo qual foi considerado mais importante, além do tratamento dado pelos auditores, conforme estabelece a NBC TA 701. Destaca-se que o reconhecimento da receita aparece tanto em parágrafo de ênfase quanto nos principais assuntos. De acordo com a NBC TA 706, “o uso de parágrafos de ênfase não substitui a descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria”, reforçando o caráter informativo e a transparência da auditoria realizada. Além disso, exigem atenção significativa do auditor e são fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários das informações.

Quanto aos motivos que levaram o auditor a elaborar o relatório com negativa de opinião, verificou-se que, das três empresas, uma não apresenta o relatório de auditoria. No relatório das outras duas, é possível identificar, na base da opinião, os seguintes motivos que levaram o auditor a abstenção de opinião:

- Empresas em recuperação judicial;
- Resultados negativos;
- Passivo a descoberto;
- Dúvidas quanto à capacidade de continuidade normal dos negócios.

Outro aspecto analisado no novo relatório do auditor refere-se à responsabilidade do auditor quanto à continuidade operacional da empresa auditada e das implicações para o relatório do auditor independente. Conforme estabelece a NBC TA 570, “o auditor deve avaliar se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada com relação à adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis”, além de concluir se existe incerteza relevante que possa pôr em dúvida a continuidade operacional da empresa e divulgá-la de forma apropriada no relatório da auditoria.

O Quadro 6 sintetiza os resultados obtidos com a análise dos relatórios de auditoria quanto a esse assunto. Destaca-se que 14 relatórios analisados não apresentam incertezas relacionadas com a continuidade operacional. Nesses casos, o relatório do auditor apresenta o assunto como uma das responsabilidades da administração (caberia a esta a avaliação da capacidade da companhia para continuar operando) e, no parágrafo sobre a responsabilidade do auditor pela auditoria, apresentam-se suas conclusões, fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data de nosso relatório.

Quanto à divulgação de incertezas relevantes à continuidade operacional, não há, nos relatórios com abstenção de opinião, uma padronização na forma de divulgação no relatório do auditor, conforme exposto no Quadro 6. As outras duas empresas com opinião sem ressalva e com parágrafo de incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional estão, no entanto, em conformidade com a NBC TA 570.

**Quadro 6 – Continuidade operacional**

Opinião	Ocorrências nos relatórios de auditoria	Motivo	Nº
Abstenção de opinião	Sem relatório		1
	Parágrafo: Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional	Recuperação judicial; resultados negativos; passivo a descoberto; incertezas quanto a geração de caixa.	2
	Parágrafo: base para abstenção de opinião		
Sem ressalva	Parágrafo: Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional	Prejuízos acumulados decorrentes da deterioração do ambiente de negócios da companhia. Altas taxas de juros, redução no acesso ao crédito imobiliário, aumento na inadimplência, queda nas vendas e distratos.	1
		Prejuízos acumulados, impactando de forma relevante o fluxo financeiro da companhia.	1
	Não constam incertezas relevantes relacionadas com a continuidade operacional		14
<b>Total de relatórios analisados.....</b>			<b>19</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se, também, a presença do item “outros assuntos no relatório do auditor independente” e, de acordo com a NBC TA 706, o auditor deve apresentar parágrafo com outros assuntos no relatório da auditoria, desde que “o assunto não tenha sido determinado como um principal assunto de auditoria” apresentado no relatório do auditor. Dessa forma, foram identificados três assuntos destacados nesse tópico, e nenhum deles foi considerado como principal assunto de auditoria ou que merecesse atenção dos auditores quanto a sua divulgação e comunicação à administração e governança:

- A opinião sobre as demonstrações financeiras não abrange o relatório da administração: ocorrência em 16 relatórios com opinião sem ressalva.

- Informações complementares: a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) foi preparada com base em informações obtidas nos registros contábeis, seguindo as disposições contidas no CPC 09: ocorrência em 17 relatórios de auditoria. Um dos relatórios com opinião sem ressalva não apresenta esse assunto, no entanto foi constatado que a empresa elabora a DVA e publica-a juntamente com as demais demonstrações contábeis. Dos relatórios com abstenção de opinião, apenas um deles faz referência à DVA.
- Demonstrações contábeis correspondentes ao exercício anterior auditadas por outros auditores independentes: ocorrência em 2 relatórios de auditoria.

Quanto à comunicação com a governança, a NBC TA 260 (R2) estabelece os seguintes assuntos a serem comunicados: responsabilidade do auditor em relação à auditoria das demonstrações contábeis; alcance e época planejados da auditoria; constatação significativa decorrente da auditoria e independência do auditor. Portanto, ao verificar os relatórios dos auditores, das 19 empresas pesquisadas, constata-se que as três empresas com abstenção de opinião não apresentam essas informações em seus relatórios. Nos demais, essas informações estão descritas no final do relatório do auditor, na sequência do parágrafo de responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis.

Também foram identificadas as empresas de auditorias que realizaram a auditoria das 19 companhias pesquisadas. O Quadro 7 representa a concentração de 68% de companhias que são auditadas pelas grandes empresas de auditoria – denominadas de *big four* (Deloitte Touche Tohmatsu; Ernest & Young; KPMG Auditores Independentes; Pricewaterhousecoopers).

**Quadro 7 – Quantidade de companhias auditadas por empresa de auditoria**

Empresas de auditoria	Frequência	%
Auditbrasil Auditores Independentes	1	5,26%
BDO RCS Auditores Independentes SS	3	15,79%
Boucinhas, Campos& Conti	1	5,26%
Deloitte Touche Tohmatsu	5	26,32%
Ernest & Young	1	5,26%
KPMG Auditores Independentes	5	26,32%
Maria Aparecida Regina Cozero Abdo Grant Thornton Auditores Independentes	1	5,26%
Pricewaterhousecoopers	2	10,53%
Total	19	100%

Fonte: dados da pesquisa.

As empresas Deloitte e KPMG destacam-se com o maior número de empresas auditadas, no entanto a DBO também se sobressai com 16% dos relatórios de auditoria; outras três empresas de auditoria representam os demais 16%.

## 5 CONCLUSÃO

Este estudo teve por objetivo analisar o relatório do auditor independente das empresas do ramo da construção civil listadas na BM&FBOVESPA com o propósito de verificar a conformidade com as NBC TAs vigentes em 1º de janeiro de 2017. Foram realizadas análises nos relatórios de auditoria referentes ao exercício social de 2016, emitidos por auditor independente e divulgados pela Comissão de Valores Mobiliários.

A pesquisa revela que as oito empresas de auditoria que realizaram os trabalhos de auditoria seguem os novos padrões do relatório do auditor, com algumas (poucas) discrepâncias em relação à estrutura do relatório. Os relatórios estão adequadamente elaborados, de acordo com as novas exigências do *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), melhorando a natureza da comunicação com as partes interessadas e permitindo que os usuários

reconheçam o valor da auditoria, evidenciando assim as suas responsabilidades e as responsabilidades da Administração. As novas exigências abriram portas para o auditor fornecer aos *stakeholders* mais transparência sobre o seu trabalho.

Quanto ao tipo de relatório divulgado, foram emitidos 3 relatórios com negativa de opinião e 16 relatórios com opinião sem ressalva, sendo que, apenas dois relatórios destacam parágrafo de incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional. Os principais motivos que levaram ao destaque de parágrafo de incertezas relevantes estão relacionados a recorrentes prejuízos acumulados das empresas e ao cenário de retração e crise do setor da construção civil, com altas taxas de juros, redução no acesso ao crédito imobiliário, aumento na inadimplência e queda nas vendas, impactando negativamente o fluxo financeiro dessas companhias.

Conclui-se que, apesar da maioria dos relatórios de auditoria terem sido emitidos com opinião sem ressalva, as incertezas estão presentes no setor da construção civil, tendo em vista o atual cenário de retração e crise do setor. Das 19 companhias do setor (objeto de estudo) apenas 6 encerraram o ano de 2016 com resultado do exercício positivo e todas apresentam uma evolução decrescente do desempenho econômico-financeiro. Essas informações são importantes para a transparência e entendimento dos usuários das informações contábeis para a tomada de decisões.

A pesquisa contribui com uma perspectiva crítica sobre a adequação do formato e conteúdo do relatório de auditoria das empresas do ramo da construção civil. No entanto, por ser um ramo de atividade imerso num panorama de crise, esperava-se encontrar mais informações apresentando o decrescente desempenho econômico-financeiro das companhias nos relatórios de auditoria.

Como sugestão para trabalhos futuros, recomenda-se a realização de estudos com empresas de outros ramos de atividade cujos relatórios são publicados pela Comissão de Valores Mobiliários. Recomenda-se também explorar a relação do tipo de relatório emitido por essas empresas com a situação econômico-financeira em que se encontram.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J. C. SOX e governança corporativa: conceitos básicos: curso de Governança Corporativa, Reta de Chegada, nov.2014. Apostila.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AL-THUNEIBAT, A. A.; KHAMEES, B. A.; AL-FAYOUMI, N. A. The effect of qualified auditors' opinions on share prices: evidence from Jordan. **Managerial Auditing Journal**. v. 23, n. 1, p.84-101, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686900810838182>. Acessado em: out. 2017.

ARAÚJO, F. J. Compreensão do parecer do auditor independente no Brasil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 139, p. 70-81, 2011. ISSN 2526-8414. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/453/245> Acessado em: jul. 2017.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARGERON, L. L.; LEHN, K. M.; ZUTTER, C. J. Sarbanes-Oxley and corporate risk-taking. **Journal of Accounting and Economics**. v. 49, n. 1-2, p.34-52, 2010. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410109000305>. Acessado em: fev. de 2018.

CAMARGO, R. V. W.; DUTRA, M. H.; PEPINELLI, R. C. C.; ALBERTON, L. Parecer dos auditores independentes: uma análise da produção científica nacional desenvolvida entre os anos de 1987 e 2010. **Advabces in Scientific and Applied Accounting Journal**. São Paulo, v.4, n.2, p.162-183, 2011.

CARNEIRO, M. **Construção encolhe 21% durante a crise e volta ao patamar de 2009**. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/09/1917134-construcao-encolhe-21-durante-a-crise-e-volta-ao-patamar-de-2009.shtml>. Acessado em: mai. de 2018.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Auditores independentes**. Disponível em [http://www.cvm.gov.br/menu/regulados/auditores\\_independentes/sobre.html](http://www.cvm.gov.br/menu/regulados/auditores_independentes/sobre.html). Acessado em: Jul de 2017.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução CVM número 308**, de 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst308.html>. Acessado em: out. de 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução do CFC número 1.328 de 18 de março de 2011**. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1328.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1328.pdf). Acessado em: ago. de 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica**. Disponível em: <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>. Acessado em: ago. de 2017.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Tradução de Magda França Lopes. 3. ed. Porto Alegre: Sage, 2010.

CUNHA, P. R.; BEUREN, I. M. Técnicas de amostragem utilizadas nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**. São Paulo, n. 40, p. 67 – 86, jan./abr. 2006.

DAMASCENA, L. G.; FIRMINO, J. E.; PAULO, E. Estudo sobre os Pareceres de Auditoria: Análise dos Parágrafos de Ênfase e Ressalvas Constates nas Demonstrações Contábeis das Companhias Listadas na Bovespa. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 22, n. 2, p. 125-154, abr./jun. 2011.

DUTRA, H. **Construção civil no Brasil: situação atual e projeções para 2018**. Disponível em: <https://www.sienge.com.br/blog/construcao-civil-no-brasil>. Acessado em: mai. de 2018.

GARCÍA, L. S.; PÉREZ, M. O.; GARCÍA, F. J. M. Development and validation of a measuring instrument of the quality audit service. **Revista de Contabilidad**. v. 20, n.2, p.167-175, 2017. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S113848911630019X>. Acessado em: fev. de 2018.

GEORGE-SILVIU, C.; MELINDA-TIMEA, F. New Audit Reporting Challenges: Auditing the Going Concern Basis of Accounting. **Procedia Economics and Finance**, v. 32, p.216-224,



2015. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115013854>. Acessado em: fev. de 2018.

GHAFRAN, C.; O'SULLIVAN, N. The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees. **The British Accounting Review**, v.49, n.6, p.578-593, 2017. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0890838917300586>. Acessado em: fev. de 2018.

GIROTTO, M. **Normas do Novo Relatório do Auditor Independente são publicadas pelo CFC**. 2016. Disponível em: <http://cfc.org.br/sem-categoria/normas-do-novo-relatorio-do-auditor-independente-sao-publicadas-pelo-cfc/>. Acessado em: out. 2017.

GÜNTHER, H. Qualitative research versus quantitative research: is that really the question?. **Psicologia: Teoria e Pesquisa**, v. 22, n. 2, p. 201-209, 2006.

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

IBRACON. **A importância da auditoria independente para empresas**. 2015. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=2995>. Acessado em: jul./2017.

NBC TA 240 (R1) / 2016 – **Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis**. Disponível em <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente> Acessado em: jul/2017.

NBC TA 700/2016 – **Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis**. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>. Acessado em: jul/2017.

PEREIRA, L. C. J.; FREITAS, E. C.; IMONIANA, J. O. Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, v. 11, n. 23, p. 03-30, mai./ago. 2014

PRICEWATERHOUSE COOPERS (PwC). **Demonstrações financeiras e sinopses normativas e legislativa: guia 2016/2017** Pricewaterhouse Coopers. São Paulo: Pricewaterhouse Coopers. 2016. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/guia-demonstracoes-financeiras/assets/guia-demonstracoes-financeira-16.pdf>. Acessado em: set. 2017.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RICARDINO, Á.; CARVALHO, L. N. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**. São Paulo. n. 35, p. 22-34, maio/agosto 2004.

ROBU, M. A.; ROBU, I. B. The influence of the audit report on the relevance of accounting information reported by listed Romanian companies. **Procedia Economics and Finance**, v.20,

Sirlei Tonello Tisott, Maria Irlane da Silva Peixoto, Tayná Aparecida Carvalho Zumba, Nilton Cezar Carraro e Marco Aurélio Batista de Sousa

p.562–570, 2015. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115001094>. Acessado em: fev. de 2018.

ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, L. A. A.; LEMES, S. A Lei Sarbanes-Oxley: uma tentativa de recuperar a credibilidade do mercado de capitais norte-americano. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos**. São Paulo: USP, 2004.

SHIMAMOTO, M. O novo relatório de auditoria e seus impactos. Disponível em: <http://www.investmentosenoticias.com.br/noticias/artigos-especiais/o-novo-relatorio-de-auditoria-e-seus-impactos>. Acessado em: jul. de 2017.

SOARES, D. **Novo relatório do auditor independente já está em vigor**. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=4261>. Acessado em: jul. de 2017.

STUART, I. C. **Serviços de auditoria e asseguração na prática**. Tradução: Christiane de Brito. Porto Alegre: AMGH, 2014.

YOSHITAKE, M. **Auditoria contábil**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2009.

YU-HSUANWU, C.; HSU, H. H.; HASLAM, J. Audit committees, non-audit services, and auditor reporting decisions prior to failure. **The British Accounting Review**, v.48, n.2, p.240-256, 2016. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0890838915000153>. Acessado em: fev. de 2018.