



# ADMINISTRAÇÃO:

Gestão, empreendedorismo e marketing

Elói Martins Senhoras  
(Organizador)



# ADMINISTRAÇÃO:

Gestão, empreendedorismo e marketing

Elói Martins Senhoras  
(Organizador)



**Atena**  
Editora  
Ano 2022

**Editora chefe**

Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira

**Editora executiva**

Natalia Oliveira

**Assistente editorial**

Flávia Roberta Barão

**Bibliotecária**

Janaina Ramos

**Projeto gráfico**

Camila Alves de Cremo

Daphynny Pamplona

Gabriel Motomu Teshima

Luiza Alves Batista

Natália Sandrini de Azevedo

**Imagens da capa**

iStock

**Edição de arte**

Luiza Alves Batista

2022 by Atena Editora

Copyright © Atena Editora

Copyright do texto © 2022 Os autores

Copyright da edição © 2022 Atena Editora

Direitos para esta edição cedidos à Atena Editora pelos autores.

Open access publication by Atena Editora



Todo o conteúdo deste livro está licenciado sob uma Licença de Atribuição *Creative Commons*. Atribuição-Não-Comercial-NãoDerivativos 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

O conteúdo dos artigos e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva dos autores, inclusive não representam necessariamente a posição oficial da Atena Editora. Permitido o *download* da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos aos autores, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

Todos os manuscritos foram previamente submetidos à avaliação cega pelos pares, membros do Conselho Editorial desta Editora, tendo sido aprovados para a publicação com base em critérios de neutralidade e imparcialidade acadêmica.

A Atena Editora é comprometida em garantir a integridade editorial em todas as etapas do processo de publicação, evitando plágio, dados ou resultados fraudulentos e impedindo que interesses financeiros comprometam os padrões éticos da publicação. Situações suspeitas de má conduta científica serão investigadas sob o mais alto padrão de rigor acadêmico e ético.

**Conselho Editorial****Ciências Humanas e Sociais Aplicadas**

Prof. Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva – Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí

Prof. Dr. Alexandre de Freitas Carneiro – Universidade Federal de Rondônia

Prof. Dr. Alexandre Jose Schumacher – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná

Prof. Dr. Américo Junior Nunes da Silva – Universidade do Estado da Bahia

Profª Drª Ana Maria Aguiar Frias – Universidade de Évora

Profª Drª Andréa Cristina Marques de Araújo – Universidade Fernando Pessoa



Prof. Dr. Antonio Carlos da Silva – Universidade Católica do Salvador  
Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná  
Prof. Dr. Antonio Gasparetto Júnior – Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais  
Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília  
Prof. Dr. Arnaldo Oliveira Souza Júnior – Universidade Federal do Piauí  
Prof. Dr. Carlos Antonio de Souza Moraes – Universidade Federal Fluminense  
Prof. Dr. Crisóstomo Lima do Nascimento – Universidade Federal Fluminense  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Cristina Gaio – Universidade de Lisboa  
Prof. Dr. Daniel Richard Sant’Ana – Universidade de Brasília  
Prof. Dr. Deyvison de Lima Oliveira – Universidade Federal de Rondônia  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Dilma Antunes Silva – Universidade Federal de São Paulo  
Prof. Dr. Edvaldo Antunes de Farias – Universidade Estácio de Sá  
Prof. Dr. Elson Ferreira Costa – Universidade do Estado do Pará  
Prof. Dr. Eloi Martins Senhora – Universidade Federal de Roraima  
Prof. Dr. Gustavo Henrique Cepolini Ferreira – Universidade Estadual de Montes Claros  
Prof. Dr. Humberto Costa – Universidade Federal do Paraná  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionele delle Figlie de Maria Ausiliatrice  
Prof. Dr. Jadilson Marinho da Silva – Secretaria de Educação de Pernambuco  
Prof. Dr. Jadson Correia de Oliveira – Universidade Católica do Salvador  
Prof. Dr. José Luis Montesillo-Cedillo – Universidad Autónoma del Estado de México  
Prof. Dr. Julio Candido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense  
Prof. Dr. Kárpio Márcio de Siqueira – Universidade do Estado da Bahia  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Keyla Christina Almeida Portela – Instituto Federal do Paraná  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Lucicleia Barreto Queiroz – Universidade Federal do Acre  
Prof. Dr. Luis Ricardo Fernandes da Costa – Universidade Estadual de Montes Claros  
Prof. Dr. Lucio Marques Vieira Souza – Universidade do Estado de Minas Gerais  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Marianne Sousa Barbosa – Universidade Federal de Campina Grande  
Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Pontifícia Universidade Católica de Campinas  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Maria Luzia da Silva Santana – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul  
Prof. Dr. Miguel Rodrigues Netto – Universidade do Estado de Mato Grosso  
Prof. Dr. Pedro Henrique Máximo Pereira – Universidade Estadual de Goiás  
Prof. Dr. Pablo Ricardo de Lima Falcão – Universidade de Pernambuco  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Grossa  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Rita de Cássia da Silva Oliveira – Universidade Estadual de Ponta Grossa  
Prof. Dr. Rui Maia Diamantino – Universidade Salvador  
Prof. Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares – Universidade Federal do Piauí  
Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande  
Prof<sup>ª</sup> Dr<sup>ª</sup> Vanessa Ribeiro Simon Cavalcanti – Universidade Católica do Salvador  
Prof. Dr. William Cleber Domingues Silva – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro  
Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins



## Administração: gestão, empreendedorismo e marketing

**Diagramação:** Daphynny Pamplona  
**Correção:** Yaidy Paola Martinez  
**Indexação:** Amanda Kelly da Costa Veiga  
**Revisão:** Os autores  
**Organizador:** Elói Martins Senhoras

### Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

A238 Administração: gestão, empreendedorismo e marketing /  
Organizador Elói Martins Senhoras. – Ponta Grossa -  
PR: Atena, 2022.

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

Inclui bibliografia

ISBN 978-65-5983-854-7

DOI: <https://doi.org/10.22533/at.ed.547222401>

1. Administração. I. Senhoras, Elói Martins  
(Organizador). II. Título.

CDD 658

Elaborado por Bibliotecária Janaina Ramos – CRB-8/9166

**Atena Editora**

Ponta Grossa – Paraná – Brasil

Telefone: +55 (42) 3323-5493

[www.atenaeditora.com.br](http://www.atenaeditora.com.br)

contato@atenaeditora.com.br



**Atena**  
Editora  
Ano 2022

## DECLARAÇÃO DOS AUTORES

Os autores desta obra: 1. Atestam não possuir qualquer interesse comercial que constitua um conflito de interesses em relação ao artigo científico publicado; 2. Declaram que participaram ativamente da construção dos respectivos manuscritos, preferencialmente na: a) Concepção do estudo, e/ou aquisição de dados, e/ou análise e interpretação de dados; b) Elaboração do artigo ou revisão com vistas a tornar o material intelectualmente relevante; c) Aprovação final do manuscrito para submissão.; 3. Certificam que os artigos científicos publicados estão completamente isentos de dados e/ou resultados fraudulentos; 4. Confirmam a citação e a referência correta de todos os dados e de interpretações de dados de outras pesquisas; 5. Reconhecem terem informado todas as fontes de financiamento recebidas para a consecução da pesquisa; 6. Autorizam a edição da obra, que incluem os registros de ficha catalográfica, ISBN, DOI e demais indexadores, projeto visual e criação de capa, diagramação de miolo, assim como lançamento e divulgação da mesma conforme critérios da Atena Editora.



## DECLARAÇÃO DA EDITORA

A Atena Editora declara, para os devidos fins de direito, que: 1. A presente publicação constitui apenas transferência temporária dos direitos autorais, direito sobre a publicação, inclusive não constitui responsabilidade solidária na criação dos manuscritos publicados, nos termos previstos na Lei sobre direitos autorais (Lei 9610/98), no art. 184 do Código penal e no art. 927 do Código Civil; 2. Autoriza e incentiva os autores a assinarem contratos com repositórios institucionais, com fins exclusivos de divulgação da obra, desde que com o devido reconhecimento de autoria e edição e sem qualquer finalidade comercial; 3. Todos os e-book são *open access*, *desta forma* não os comercializa em seu site, sites parceiros, plataformas de *e-commerce*, ou qualquer outro meio virtual ou físico, portanto, está isenta de repasses de direitos autorais aos autores; 4. Todos os membros do conselho editorial são doutores e vinculados a instituições de ensino superior públicas, conforme recomendação da CAPES para obtenção do Qualis livro; 5. Não cede, comercializa ou autoriza a utilização dos nomes e e-mails dos autores, bem como nenhum outro dado dos mesmos, para qualquer finalidade que não o escopo da divulgação desta obra.



## APRESENTAÇÃO

O campo científico da Administração tem passado por uma crescente renovação epistêmica nas últimas décadas em função da emergência de discussões ligadas a macro transformações socioeconômicas e seus reflexos nas organizações por meio das temáticas mercadológicas e de empreendedorismo, bem como de novas agendas sobre gestão estratégica e de contato multidisciplinar com outras áreas.

Partindo destes avanços científicos, o objetivo deste livro, “Administração: Gestão, Empreendedorismo e Marketing 1”, é analisar o estado da arte sobre a Administração a partir de um conjunto de estudos que valorizam a combinação de revisões da literatura especializada e estudos de caso, possibilitando assim a decodificação de novos conhecimentos existentes na realidade.

Organizada em vinte e dois capítulos, a presente obra é ao mesmo tempo um trabalho acadêmico e um livro de reflexão para instigar os leitores, o qual foi desenvolvido de modo colaborativo entre pesquisadoras e pesquisadores, brasileiros e estrangeiros, comprometidos com o campo epistemológico da Administração, a despeito de suas diferentes formações acadêmicas e expertises.

Advindos de instituições de ensino superior e de pesquisa públicas e privadas, os autores produziram um conjunto de discussões que se aglutinam dentro de quatro eixos temáticos, os quais são identificados, respectivamente, por abordagens empíricas sobre: a) gestão em instituições de ensino superior; b) empreendedorismo e gestão de microempresas; c) gestão mercadológica; e, d) gestão contábil e controladoria.

Com base nestes eixos temáticos, a presente obra coaduna diferentes prismas do complexo caleidoscópio administrativo, caracterizando-se por um olhar que estimula a pluralidade teórica e metodológica, ao apresentar distintos estudos que visam em sentidos contraditórios, tanto, delimitar a fronteira disciplinar do campo epistemológico de Administração, quanto, ampliar a dinâmica fronteira multidisciplinar com outras áreas.

Em razão das discussões levantadas e dos resultados apresentados após um marcante rigor metodológico e analítico, o presente livro caracteriza-se como uma obra amplamente recomendada para estudantes em cursos de graduação e pós-graduação ou mesmo para o público não especializado na área de Administração, por justamente trazer de modo didático e linguagem acessível novos conhecimentos sobre a atual e prospectiva realidade administrativa.

Excelente leitura!

Elói Martins Senhoras

## SUMÁRIO

### **CAPÍTULO 1..... 1**

#### **ANÁLISE DE REDES SOCIAIS: UM ESTUDO SOBRE A PRODUÇÃO CIENTÍFICA BRASILEIRA NO PERÍODO 2005 - 2015**

Donizetti Calheiros Marques Barbosa Neto

Claudio Zancan

Diego da Guia Santos

Kleber José dos Santos

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.5472224011>

### **CAPÍTULO 2..... 18**

#### **O PROCESSO DE TRANSFERÊNCIA TECNOLÓGICA E A RELAÇÃO UNIVERSIDADE-EMPRESA: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO**

Pedro Paulo Cardoso de Souza

Ana Cláudia Fernandes Terence

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.5472224012>

### **CAPÍTULO 3..... 32**

#### **GESTÃO POR COMPETÊNCIAS: UMA AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE GESTÃO DE PESSOAS EM UMA INSTITUIÇÃO PÚBLICA DE CIÊNCIA E TECNOLOGIA EM SAÚDE**

Fernando Victor Cavalcante

Thiago Borges Renault

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.5472224013>

### **CAPÍTULO 4..... 44**

#### **LA METODOLOGÍA KI WO TSUKAU (KWT) Y SU VINCULACIÓN CON LA UNIVERSIDAD VERACRUZANA**

Itzel Natalia Lendechy Velázquez

Juana Velásquez Aquino

Erika Cortes Flores

Francisco Lendechy León

Sandra García Pérez

Samuel Jiménez Abad

Dinorah Arely Escudero Campos

Luz María Gutiérrez Hernandez

Ángel Francisco Velázquez Rodríguez

Dionisio Gutiérrez Lira

Leticia González Cuevas

Carlos Enrique Levet Rivera

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.5472224014>

### **CAPÍTULO 5..... 53**

#### **LA TECNOLOGÍA APLICADA EN LOS PROGRAMAS DE ESTUDIO DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE ENSEÑANZA ABIERTA DE LA UNIVERSIDAD VERACRUZANA**

Ángel Francisco Velázquez Rodríguez

Rodolfo Terán y Ramos  
Hugo Eduardo Barradas Velásquez  
Myriam González Guerrero  
Itzel Natalia Lendechy Velázquez  
Juana Velásquez Aquino  
Sandra García Pérez  
Samuel Jiménez Abad  
Beatriz Rocas Rocas  
Guillermo Leonel Sánchez Hernández  
Susana García Aguilar  
Sajid Lonngi Reyna

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.5472224015>

## **CAPÍTULO 6..... 63**

**LOS TUTORES ACADÉMICOS DEL SISTEMA DE ENSEÑANZA ABIERTA Y EL GRADO DE DOMINIO Y APROPIACIÓN TECNOLÓGICA DE LA PLATAFORMA INSTITUCIONAL, SIT DELA UNIVERSIDAD VERACRUZANA**

Ángel Francisco Velázquez Rodríguez  
Rodolfo Terán y Ramos  
Hugo Eduardo Barradas Velásquez  
Myriam González Guerrero  
María de los Ángeles García Oviedo  
Irma Jiménez Ortega  
Liliana Pineda Salas  
María Elena Hernández Castillo  
Susana García Aguila  
Sajid Lonngi Reyna  
Jeysira Jacqueline Dorantes Carrión  
Anid Cathy Hernández Baruch

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.5472224016>

## **CAPÍTULO 7..... 71**

**ESTRATEGIAS DE MARKETING PARA LA PROMOCIÓN DE INSTITUCIONES EDUCATIVAS**

Irbin Salomón Zavaleta Arellanes  
Yessica Lucero Zavaleta Arellanes  
Yesenia Juárez Rivera

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.5472224017>

## **CAPÍTULO 8..... 86**

**DISCURSOS (RE)PRODUZIDOS A PARTIR DAS FALHAS E APAGAMENTOS NA CELEBRAÇÃO DOS 10 ANOS DO INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA**

Sandra Maíra Souza Miranda

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.5472224018>

<b>CAPÍTULO 9.....</b>	<b>99</b>
SISTEMA ELETRÔNICO DE INFORMAÇÃO (SEI) EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR MULTICAMPI, COM ENFASE NO PERÍODO DA PANDEMIA DA COVID-19	
Bonifácio Benício de Souza Maylle Alves Benício	
 <a href="https://doi.org/10.22533/at.ed.5472224019">https://doi.org/10.22533/at.ed.5472224019</a>	
<b>CAPÍTULO 10.....</b>	<b>115</b>
ANÁLISIS DEL IMPACTO EN LAS RUTINAS DE LOS ESTUDIANTES ANTE EL COVID-19 EN UNA UNIVERSIDAD PÚBLICA	
Verónica E. Cuadra Hernández Jorge Alemán Andrés Magaly Hernández Gómez Nahaquin C. Rodríguez Mino José Manuel Nava Cruz	
 <a href="https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240110">https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240110</a>	
<b>CAPÍTULO 11.....</b>	<b>125</b>
INTELIGENCIA EMOCIONAL Y FACTORES SOCIOECONÓMICOS DEL SECTOR TURÍSTICO EN LAS CIUDADES PATRIMONIO DE LA HUMANIDAD TRAS EL COVID-19	
Ana Belén Mudarra-Fernández Ana María Cazallo-Antúnez	
 <a href="https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240111">https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240111</a>	
<b>CAPÍTULO 12.....</b>	<b>135</b>
CRESCIMENTO DE MICROEMPREENDEDORES EM PATOS DE MINAS EM MEIO À PANDEMIA	
Lorena Silva Pinto Paula Fernanda Mota de Oliveira Regina Macedo Boaventura	
 <a href="https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240112">https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240112</a>	
<b>CAPÍTULO 13.....</b>	<b>146</b>
EMPREENDEDORISMO FEMININO: DESAFIOS ENFRENTADOS PELAS MULHERES EMPREENDEDORAS NA GESTÃO DE SEUS NEGÓCIOS	
Paolla Jacomel Vieira	
 <a href="https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240113">https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240113</a>	
<b>CAPÍTULO 14.....</b>	<b>152</b>
ANÁLISE DO PERFIL DE MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL EM TEMPOS DE COVID-19	
Valéria Pereira dos Santos	
 <a href="https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240114">https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240114</a>	
<b>CAPÍTULO 15.....</b>	<b>154</b>
MARKETING DIGITAL E O PERFIL DO CONSUMIDOR: UMA ANÁLISE DO IMPACTO DA	

## COVID 19 NO COMÉRCIO DE CODÓ/MA

Adson André Dos Santos de Andrade

Inácio Ferreira Façanha Neto

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240115>

## **CAPÍTULO 16..... 174**

AS FASES DE UMA COMPRA COMPROMETIDA. ESTUDO DE MARKETING COM CAUSA EM CONSUMIDORES ALEMÃO, AUSTRIACO E ESPANHOL

Estefanía Pérez Sancho

Rosario Vázquez Carrasco

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240116>

## **CAPÍTULO 17..... 195**

UM ESTUDO SOBRE HÁBITOS E PREFERÊNCIAS DO CONSUMIDOR DE VIDEO ON DEMAND

João Renato de Souza Coelho Benazzi

Katarina Nachamkes

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240117>

## **CAPÍTULO 18..... 208**

ASPECTOS INTRÍNSECOS A SEREM CONSIDERADOS NO RELATÓRIO FINAL DE AUDITORIA INDEPENDENTE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL HISTÓRICA

Romeu Schvarz Sobrinho

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240118>

## **CAPÍTULO 19..... 222**

INTERESSES COGNITIVOS PREDOMINANTES NA PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE NO BRASIL

Alexandra Alencar Siebra

Nayana de Almeida Adriano

Joelma Leite Castelo

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240119>

## **CAPÍTULO 20..... 235**

LA PLANEACIÓN FISCAL COMO OBJETIVO ESTRATEGICO EN LAS EMPRESAS

Ángel Francisco Velázquez Rodríguez

Rodolfo Terán y Ramos

Hugo Eduardo Barradas Velásquez

Myriam González Guerrero

María de los Ángeles García Oviedo

Irma Jiménez Ortega

Liliana Pineda Salas

Anabell Hernández Venegas

María Elena Hernández Castillo

Juan Pablo García Cuevas

Mayra Mahé Couturier

Felipe de Jesús Montero Vázquez

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240120>

**CAPÍTULO 21.....248**

**GESTÃO FINANCEIRA DE MICROEMPRESAS: A ATRIBUIÇÃO DE UM SALÁRIO AO PROPRIETÁRIO DA EMPRESA**

Maricarmen Rico Galeana

Edith Olivo García

María Angélica Martínez Arizpe

Miguel Àngel Viramontes Romero

 <https://doi.org/10.22533/at.ed.54722240121>

**SOBRE O ORGANIZADOR.....257**

**ÍNDICE REMISSIVO.....258**

# CAPÍTULO 18

## ASPECTOS INTRÍNSECOS A SEREM CONSIDERADOS NO RELATÓRIO FINAL DE AUDITORIA INDEPENDENTE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL HISTÓRICA

*Data de aceite: 01/01/2022*

**Romeu Schwarz Sobrinho**

**RESUMO:** Este estudo tem por objetivo apresentar estruturas formais do relatório final de Auditoria Independente da Informação Contábil Histórica, comumente denominada no Brasil de Auditoria das Demonstrações Contábeis, de acordo com elementos técnicos, estruturais e legais, delimitados às orientações previstas nas NBC TAs 700, 705 e 706, sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis de entidade listada, elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada. A partir da contextualização são apresentadas as fases do processo de auditoria (planejamento, execução e relatórios), elementos técnico-estruturais e legais para apresentação do relatório final. Como resultado, constatou-se que os Parágrafos de Opinião e Base para Opinião devem ser apresentados nesta ordem, com redações de conteúdo específico dependendo do tipo de opinião (não modificada ou modificada) e espécie (sem ressalva, com ressalva, adversa ou com abstenção de opinião) a ser expressada, enquanto que o Parágrafo de Ênfase pode ser incluído no relatório sempre que o auditor julgar importante chamar a atenção dos usuário, referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis, em qualquer tipo de opinião. O Parágrafo de Outros Assuntos deve tratar de um assunto não apresentado ou

não divulgado nas demonstrações contábeis. Outros parágrafos como Principais Assuntos de Auditoria, Responsabilidade da Administração e da Governança pelas Demonstrações Contábeis e Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Contábeis devem ser apresentados de acordo com outras NBC TAs, por isso podem ser objetos de outros estudos.

**PALAVRAS-CHAVE:** auditoria, auditoria financeira, auditoria independente, relatório final, normas de auditoria.

### 1 | CONTEXTO DA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO BRASIL

A auditoria das demonstrações contábeis no Brasil segue ritmo continuado de convergência às normas internacionais de auditoria da informação contábil histórica. Diversas foram as mudanças e as regulamentações que impuseram novas estruturas, responsabilidades, procedimentos, técnicas e outros elementos que devem ser observados pelos profissionais que atuam nesse tipo de trabalho e/ou especialização da contabilidade.

Nesse contexto, este estudo tem por objetivo apresentar possíveis estruturas formais do relatório final de Auditoria Independente da Informação Contábil Histórica, comumente denominada no Brasil de Auditoria das

Demonstrações Contábeis, de acordo com elementos técnicos, estruturais e legais, delimitados às orientações previstas nas NBC TAs 700, 705 e 706, sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis de entidade listada, elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada. A seguir, são apresentadas seções com apresentação das fases do processo de auditoria contábil-financeira, aspectos técnicos, estruturais e legais, apresentação da estrutura formal do relatório e considerações finais.

## 2 I FASES DO PROCESSO DE AUDITORIA CONTÁBIL-FINANCEIRA

O relatório final de uma Auditoria Contábil-Financeira é resultante do processamento sequencial de três fases operacionais: planejamento, execução e relatório, conforme visualiza-se na Figura 1 - Abordagem da Auditoria numa Visão Sistêmica ou de Processo.

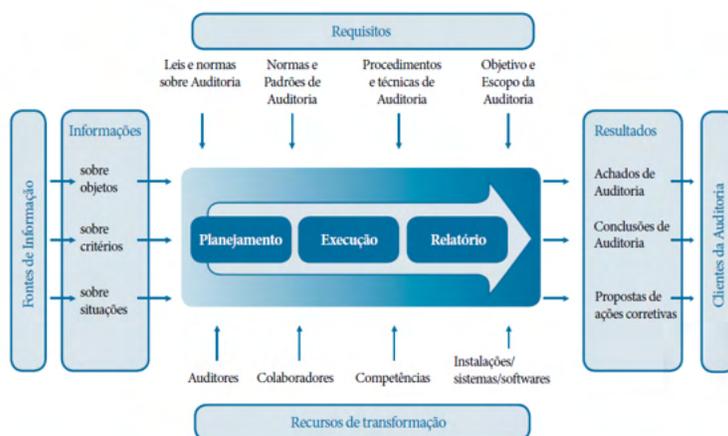


Figura 1 – Abordagem da Auditoria numa Visão Sistêmica ou de Processo.

Fonte: BRASIL (2011, p.56).

Na fase de planejamento é elaborado o programa de trabalho, além da realização de outros procedimentos como montagem da equipe, avaliação de riscos e formalização contratual. Na fase de execução são aplicados procedimentos e técnicas para alcance de evidências adequadas e suficientes, as quais devem ser relatadas (fase de relatório) considerando os achados de auditoria, o objeto auditado e os objetivos inicialmente propostos no programa de trabalho, elaborado na fase de planejamento, com vistas a fundamentar a opinião do auditor a ser emitida. O relatório final do auditor independente deve ser formalizado considerando estrutura determinada, principalmente, pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente da Informação Contábil Histórica 700, 705 e 706 (NBC TAs 700, 705 e 706), as quais impõem a consideração de

aspectos técnicos, estruturais e legais quanto à redação e divulgação do relatório, conforme a seguir apresentado.

### **3.1 ASPECTOS TÉCNICOS, ESTRUTURAIS E LEGAIS APLICÁVEIS NO RELATÓRIO FINAL**

De acordo com a NBC TA 700, o relatório dos auditores independentes, configura-se em documento no qual o Auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas. Além da expressão da opinião, o auditor deve considerar outros elementos técnicos, estruturais e legais, quando da elaboração e divulgação do relatório final, conforme apresentados nas subseções seguintes.

#### **3.1 Elementos Técnicos e Estruturais**

Crepaldi (2010), afirma que as técnicas de auditoria são o conjunto de investigações empregadas pelo auditor para reunir evidências. Segundo Brasil (2011, p.44), “as técnicas são as práticas, os meios ou as ferramentas utilizadas para obtenção e tratamento das informações e dos diferentes tipos de evidências que darão suporte às afirmações do auditor.” Elas não são provas em si. Elas proporcionam a obtenção das provas necessárias para um auditor emitir relatório [parecer] bem fundamentado (CREPALDI, 2010), enquanto que um procedimento de auditoria é o caminho adotado pelo auditor que contribui para o alcance dos objetivos inicialmente propostos.

Na fase de planejamento do trabalho de auditoria, é importante para o auditor ou equipe de auditoria, inteirar-se ao máximo possível daquilo que afeta e/ou que poderá afetar o trabalho e/ou o objeto auditado, como fatos, atores, situações, complexidade do negócio, relações com partes relacionadas, mercados interno e externo, histórico dos gestores do projeto ou do programa e de diversos outros fatores. É na fase de execução que são aplicadas as técnicas e procedimentos para alcance das evidências, enquanto que na fase de relatório é redigido o documento final (relatório final), no qual deve ser expressa a opinião do auditor, de acordo com os achados de auditoria (evidências adequadas e suficientes) e tipo de opinião a ser exarada (não modificada ou modificada, dependendo da situação encontrada e avaliada pelos auditores).

Assim sendo, no relatório final de auditoria financeira, à luz das NBC TAs 700, 705 e 706, deve-se considerar, além de dos elementos técnicos estruturais, elementos normativos, conforme a seguir apresentados.

#### **3.2 Elementos Normativos Aplicáveis**

As Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Auditoria das Demonstrações Contábeis (NBC TAs) e os Comunicados Técnicos (CTAs), determinam estruturas formais para redação e apresentação do relatório final de Auditoria Independente da Informação Contábil Histórica, em termos significativamente diferentes dependendo do tipo de negócio

explorado, dos achados de auditoria e, conseqüentemente, do tipo de opinião a ser expressada.

O conjunto normativo vigente no Brasil, em janeiro de 2020, determinado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), é representado por 37 NBC TAs + Estrutura Conceitual + 24 CTAs. Assim sendo, e por razões de delimitação do trabalho, este estudo trata especificamente das NBC TAs 700, 705 e 706, as quais dispõem, especificamente, e nesta ordem, sobre: (a) a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis (NBC TA 700); modificações na opinião do auditor independente (NBC TA 705); e sobre parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente (NBC TA 706).

### 3.2.1 Tipos de Opiniões a Serem Emitidas

As NBC TAs 700 e 705, apresentam regras técnicas, estruturais e legais para determinação do tipo de opinião a ser exarada em parágrafo específico no relatório final.

O *Parágrafo de Opinião* contém a opinião expressa sobre as demonstrações contábeis e referência à estrutura de relatório financeiro aplicável utilizada para elaborar as demonstrações contábeis (práticas contábeis adotadas no Brasil ou, se for o caso, incluir a identificação de origem da estrutura de relatório financeiro aplicada).

De acordo com aquelas NBC TAs, a opinião do auditor poderá ser: (a) *Não Modificada*; ou (b) *Modificada*, dependendo dos achados de auditoria, alcançados na fase de execução do trabalho, e julgamento do auditor a ser materializado no relatório final com um tipo de opinião. Se a opinião for do tipo *Não Modificada* a espécie será do tipo *Sem Ressalva*. Se for *Modificada* as espécies poderão ser dos tipos: *Com Ressalva*, *Adversa* ou *Com Abstenção de Opinião*.

Opinião *Não Modificada*, conforme NBC TA 700, é a opinião expressada pelo auditor quando ele concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, ou seja, de acordo com a estrutura de relatório financeiro adotada pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança na elaboração das demonstrações contábeis, que é aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações contábeis ou que seja exigida por lei ou regulamento. Neste tipo de opinião o auditor deve expressar-se, no parágrafo de Opinião, da seguinte forma:

a. *“em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes,... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]”*; ou

b. *“em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam uma visão verdadeira e justa... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]”*.

O auditor deve modificar sua opinião, portanto, emitir uma opinião do tipo *Modificada (Com Ressalva, Adversa ou Com Abstenção de Opinião)* de acordo com a NBC TA 705, se ele: (i) concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou (ii) não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes. Neste caso, o auditor deve expressar-se da seguinte forma:

1. Na espécie *Com Ressalva*:

a. *“as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes (ou apresentam uma visão verdadeira e justa) [...], de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de apresentação adequada”;* ou

b. *“as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de conformidade”.*

2. Quando o auditor expressar uma opinião *Adversa*, ele deve especificar que, em sua opinião, devido à relevância dos assuntos descritos no Parágrafo “Base para Opinião Adversa” que:

a. *“as demonstrações contábeis não estão apresentadas adequadamente (ou não apresentam uma visão verdadeira e justa) [...], de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de apresentação adequada”;* ou

b. *“as demonstrações contábeis não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de conformidade”.*

3. Quando o auditor se abstém (opinião do tipo *Com Abstenção de Opinião*) de expressar uma opinião devido à impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve:

a. *especificar que ele não expressa opinião sobre as demonstrações contábeis;*

b. *especificar que, devido à relevância dos assuntos descritos no parágrafo “Base para Abstenção de Opinião”, o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis; e*

c. *alterar a declaração requerida pelo item 24(b) da NBC TA 700, que indica que as demonstrações contábeis foram auditadas, para especificar que o auditor foi contratado para auditar as demonstrações contábeis.*

Além das formalidades apresentadas nas seções e subseções anteriores, os auditores devem, também, apresentar e redigir adequadamente os parágrafos: (a) “Base para Opinião”; (b) “De Ênfase”; e (c) “De Outros Assuntos”.

### 3.2.2 *Parágrafos Base para Opinião, Ênfase e Outros Assuntos*

O *Parágrafo Base para Opinião* fornece contexto importante para a opinião do Auditor. Conseqüentemente, esta norma requer que a seção *Base para Opinião* venha imediatamente após a seção *Opinião* no relatório do auditor.

Segundo a NBC TA 700

O relatório do auditor deve incluir uma seção, logo após a seção "Opinião", com o título "Base para Opinião", que: (a) declare que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria; (b) referencie a seção que descreve as responsabilidades do auditor, segundo as normas de auditoria; (c) inclua a declaração de que o auditor é independente da entidade de acordo com as exigências éticas relevantes relacionadas com a auditoria e que ele atendeu às outras responsabilidades éticas do auditor de acordo com essas exigências. A declaração deve identificar a jurisdição de origem das exigências éticas relevantes ou referir-se ao Código de Ética do *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) da Federação Internacional de Contadores (IFAC); e (d) declare se o auditor acredita que a evidência de auditoria obtida por ele é suficiente e apropriada para fundamentar sua opinião.

Porém, quando o auditor modificar a opinião sobre as demonstrações contábeis, ele deve:

- a. *alterar o título "Base para Opinião" requerido pelo item 28 da NBC TA 700 para "Base para Opinião com Ressalva", "Base para Opinião Adversa" ou "Base para Abstenção de Opinião", conforme apropriado; e*
- b. *nessa seção, incluir a descrição do assunto que deu origem à modificação.*

Segundo as NBC TAs 705 e 706, se o auditor considerar necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo seu julgamento, é de tal importância que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis, ele deve incluir *Parágrafo de Ênfase* no seu relatório.

*Parágrafo de Ênfase* é o parágrafo incluído no relatório do auditor referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal importância que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis.

Quando o auditor incluir um *Parágrafo de Ênfase* no seu relatório, ele deve:

- a. *incluir o parágrafo em seção separada do relatório do auditor, com título apropriado que inclua o termo "Ênfase";*
- b. *incluir no parágrafo uma referência clara ao assunto enfatizado e à nota explicativa que descreva de forma completa o assunto nas demonstrações contábeis. Tal parágrafo deve referir-se apenas a informações apresentadas ou divulgadas nas demonstrações contábeis; e*
- c. *indicar que a opinião do auditor não se modifica no que diz respeito ao assunto*

*ênfaticado.*

Dependendo da situação, faz-se necessário incluir um *Parágrafo de Outros Assuntos*. Este parágrafo deve tratar de 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, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório. Neste caso, o auditor deve incluir um parágrafo de outros assuntos no seu relatório, desde que:

*a. não seja proibido por lei ou regulamento; e*

*b. quando a NBC TA 701 se aplica, o assunto não tenha sido determinado como um principal assunto de auditoria a ser comunicado no relatório do auditor.*

Em termos estruturais e/ou formais para redação e apresentação do relatório final, o *Parágrafo de Outros Assuntos*, quando incluído pelo auditor, deve ficar em seção separada do relatório com o título *Outros Assuntos* ou outro título apropriado.

## **4 I ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DAS POSSÍVEIS ESTRUTURAS FORMAIS DO RELATÓRIO**

As NBC TAs 700, 705 e 706, determinam que o tipo de opinião a ser exarada no relatório e a inclusão ou não de outros parágrafos (*Base para Opinião, de Ênfase ou de Outros Assuntos*), impactam na estrutura formal para sua apresentação e/ou divulgação. Assim sendo, se as evidências de auditoria, alcançadas durante a fase de execução, não detectarem distorções relevantes entre as demonstrações contábeis auditadas e a estrutura de relatório financeiro exigida para aquela entidade, o tipo de opinião deve ser do tipo *Não Modificada* da espécie *Sem Ressalva*, com inclusão ou não dos parágrafos de *Ênfase e de Outros Assuntos*. Porém, se os achados de auditoria comprovarem que houve erro, fraude ou descumprimento de uma determinação legal e/ou normativa, o tipo de opinião deve ser do tipo *Modificada*, das espécies *Com Ressalva, Adversa ou Com Abstenção de Opinião*, dependendo da natureza, alcance e generalização das distorções nos dados contábeis, os quais em nível maior ou menor afetarão a tomada de decisões dos usuários. Deste modo, dependendo do tipo e espécie de opinião escolhida, o relatório final deve apresentar uma estrutura formal própria, incluindo linguagem, seções e parágrafos específicos em cada caso, conforme apresentados a seguir.

### **4.1 Estrutura do Relatório com Opinião do Tipo Não Modificada da Espécie Sem Ressalva**

Ao expressar uma opinião *Não Modificada*, da espécie sem ressalva, sobre as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a forma de apresentação do relatório deve considerar, no mínimo, os seguintes elementos, nesta ordem:

- **Título:** (de acordo com a NBC TA 700). Ex.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- **Para quem o relatório é endereçado?** (de acordo com a NBC TA 700). Destinatário conforme exigido pelas circunstâncias da contratação. Ex.:

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

- **Parágrafo de Opinião:** (de acordo com a NBC TA 700). Ex.:

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, *as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes*, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

- **Parágrafo Base para Opinião** (de acordo com a NBC TA 700). Ex.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

- **Parágrafo de Ênfase**

*Será incluído se o Auditor julgar importante chamar a atenção dos usuários sobre determinado assunto tratado nas demonstrações contábeis.*

- **Principais Assuntos de Auditoria**

*Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a NBC TA 701.*

- **Parágrafo de Outros Assuntos.** Este parágrafo deve tratar de um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis. São outras informações que acompanham as Demonstrações Contábeis e o Relatório do Auditor que podem ou não ser incluído no relatório. *(Apresentação também de acordo com Apêndice 2 da NBC TA 720).*

## • Responsabilidade da Administração e da Governança pelas Demonstrações Contábeis

Esta seção do relatório do auditor deve explicar a responsabilidade da administração pela:

- a. elaboração das demonstrações contábeis, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos que a administração determinar que sejam necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- b. avaliação da capacidade da entidade de manter a continuidade operacional (ver item 2 da NBC TA 570), e se o uso da base contábil de continuidade operacional é apropriado, assim como divulgar, se aplicável, questões relacionadas com a continuidade operacional. A explicação da responsabilidade da administração por essa avaliação deve incluir uma descrição de quando o uso da base contábil de continuidade operacional é apropriado.

## • Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Contábeis

Essa seção do relatório do auditor deve declarar que:

- a. os objetivos do auditor são: (i) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto estão livres de distorção relevante, independentemente de se causada por fraude ou erro; e (ii) emitir um relatório que inclua a opinião do auditor, e que a segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria conduzida, de acordo com as normas de auditoria sempre detectará uma distorção relevante, quando ela existir;
- b. as distorções podem decorrer de fraude ou erro, e: (i) descrever que elas são consideradas relevantes se, individualmente ou em conjunto, pudesse ser razoavelmente esperado que elas influenciasssem as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis; ou (ii) fornecer uma definição ou descrição da materialidade de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- c. como parte da auditoria de acordo com as normas de auditoria, o auditor exerce o julgamento profissional e mantém o ceticismo profissional durante toda a auditoria;
- d. descrever a auditoria especificando que as responsabilidades do auditor são:
  - I. identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejar e executar procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos e obter evidência de auditoria que seja suficiente e apropriada para fornecer uma base para a opinião do auditor. O risco de não se detectar uma distorção relevante resultante de fraude é maior que aquele de se detectar uma distorção relevante resultante de erro, uma vez que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou transgressão dos controles internos;

II. obter entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade. Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos juntamente com a auditoria das demonstrações contábeis, o auditor deve omitir a frase de que a consideração do auditor sobre os controles internos não tem a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade;

III. avaliar a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e das respectivas divulgações feitas pela administração;

IV. concluir quanto à adequação do uso, pela entidade, da base contábil de continuidade operacional e, com base na evidência de auditoria obtida, se existe incerteza relevante relacionada com eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade da entidade. Se o auditor concluir que existe incerteza relevante, ele deve chamar atenção no seu relatório para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou, se essas divulgações forem inadequadas, modificar a opinião. As conclusões do auditor se baseiam na evidência de auditoria obtida até a data do seu relatório. Contudo, eventos ou condições futuras podem fazer com que a entidade interrompa a sua continuidade operacional;

V. quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, avaliar a apresentação geral, estrutura e conteúdo das demonstrações contábeis, incluindo as divulgações, e se elas representam as transações e eventos subjacentes de forma a alcançar a apresentação adequada.

- Local e data
- Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)
- Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório e sua categoria profissional de contador
- Assinatura do auditor independente.

## **4.2 Estrutura do Relatório com Opinião do Tipo Modificada da Espécie Com Ressalva**

O relatório com opinião do tipo *Com Ressalva* é emitido quando o Auditor conclui que o efeito de qualquer inconformidade, inconsistência, discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira Opinião do tipo Adversa ou Com Abstenção de Opinião. Neste caso, o Auditor deve alterar os Parágrafos de Opinião e Base para Opinião em relação ao padrão apresentado neste trabalho, na subseção anterior 4.1 – Estrutura de relatório com opinião do tipo Não Modificada, da espécie Sem Ressalva, incluindo ou não Parágrafo de Ênfase, mantendo a redação dos demais aspectos técnicos e formais dos demais parágrafos. Desta maneira, deve apresentar Parágrafo de Opinião com

a seguinte redação:

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que .....

Em nossa opinião, *exceto* pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para Opinião com Ressalva”, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente,.....

Neste parágrafo, deve-se fazer uso das palavras “exceto por...”, “exceto quanto.....”, “com exceção de.....”, e “exceto pelos efeitos dos assuntos descritos no parágrafo Base para Opinião *Com Ressalva*”, as quais são características definidoras deste tipo de opinião. Portanto, quando o auditor expressar uma “Opinião com Ressalva” devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis, ele deve especificar que, em sua opinião, *exceto* pelos efeitos dos assuntos descritos na seção “Opinião com Ressalva”:

- a. as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes (ou apresentam uma visão verdadeira e justa) [...], de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de apresentação adequada; ou
- b. as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de conformidade.

Exemplo de Parágrafo Base para Opinião com Ressalva.

Os estoques da Companhia estão apresentados no balanço patrimonial por \$ xxx. A administração não avaliou os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, mas somente pelo custo, o que representa um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil. Os registros da companhia indicam que se a administração tivesse avaliado os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, teria sido necessária a provisão de \$ xxx para reduzir os estoques ao valor líquido de realização. Consequentemente, o lucro líquido e o patrimônio líquido teriam sido reduzidos em \$ xxx e \$ xxx, respectivamente, após os efeitos tributários. (NBC TA 705).

### **4.3 Estrutura do relatório com opinião do tipo modificada da espécie adversa**

Quando o Auditor verificar a existência de efeitos que, isolada ou conjuntamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis, ele DEVE emitir opinião do tipo adversa. Nesse sentido, o auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando: (i) concluir, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes; ou (ii) não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes. Quando o Auditor emitir opinião modificada, desta natureza, deve incluir descrição clara de todas as razões que fundamentaram o sua opinião e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Neste caso, o Auditor deve a deve apresentar o Parágrafo de

Opinião com a seguinte redação:

Exemplo de Parágrafo Opinião Adversa.

*Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis. (NBC TA 705).*

*Em nossa opinião, devido à importância do assunto discutido no parágrafo a seguir intitulado “Base para Opinião Adversa”, as demonstrações contábeis consolidadas acima referidas não apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC e suas controladas, em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. (NBC TA 705).*

Exemplo de Parágrafo Base para Opinião Adversa, apresentado na NBC TA 705.

*Conforme explicado na Nota X, a Companhia não consolidou a controlada XYZ, adquirida durante 20X1, devido ao fato de não ter sido possível determinar os valores justos de certos ativos e passivos relevantes dessa controlada na data da aquisição. Esse investimento, portanto, está contabilizado com base no custo. De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, a controlada deveria ter sido consolidada. Se a controlada XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos nas demonstrações contábeis consolidadas acima referidas teriam sido afetados de forma relevante. Os efeitos da não consolidação sobre as demonstrações contábeis consolidadas não foram determinados.*

*Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia e suas controladas, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião adversa.*

#### **4.4 Estrutura do Relatório com Opinião do Tipo Modificada da Espécie Com Abstenção de Opinião**

A estrutura formal do relatório, neste tipo de opinião, também é impactada, principalmente nos parágrafos: Opinião e Base para Opinião e devem ser expressados com a utilização de palavras que a caracterizam.

Neste caso, quando o auditor se abstém de expressar uma opinião devido à impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve:

- I. especificar que ele não expressa opinião sobre as demonstrações contábeis;

II. especificar que, devido à relevância dos assuntos descritos na seção “Base para abstenção de opinião”, o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis; e

III. alterar a declaração requerida pelo item 24(b) da NBC TA 700, que indica que as demonstrações contábeis foram auditadas, para especificar que o auditor foi contratado para auditar as demonstrações contábeis, , como pode-se constatar nos exemplos de redação, a seguir apresentados.

Exemplo de Parágrafo de Opinião, do tipo Abstenção, apresentado na NBC TA 706.

*Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.*

*Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC e suas controladas pois, devido à relevância do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis consolidadas.*

Exemplo de Parágrafo Base para Abstenção de Opinião, apresentado na NBC TA 706.

*O investimento da Companhia no empreendimento controlado em conjunto Empresa XYZ está contabilizado por \$ xxx no balanço patrimonial consolidado, o que representa mais de 90% do seu patrimônio líquido, em 31 de dezembro de 20X1. Não nos foi permitido acesso à administração e aos auditores da Empresa XYZ, incluindo a documentação de auditoria do auditor da Empresa XYZ. Consequentemente, não foi possível determinar se havia necessidade de ajustes em relação à participação proporcional da Companhia nos ativos da Empresa XYZ que ela controla em conjunto, assim como sua participação proporcional nos passivos da Empresa XYZ, pelos quais ela é responsável em conjunto, e sua participação proporcional nas receitas, despesas e nos elementos componentes das demonstrações das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa do exercício findo nessa data.*

## 5 I CONSIDERAÇÕES FINAIS

A consistência no relatório do auditor ajuda a promover o entendimento dos usuários e a identificar circunstâncias não usuais quando elas ocorrem.

A estrutura, o tipo e espécie de opinião, bem como as demais formalidades exigidas, têm por finalidade informar aos usuários do relatório final do auditor independente sobre o contexto e condições de situação e apresentação das demonstrações contábeis auditadas.

Nesse sentido, o tipo e espécie de opinião expressa no relatório procura retratar se as demonstrações contábeis cumpriram a “estrutura de relatório financeira aplicável e/ou exigido” para aquela entidade.

## REFERÊNCIAS

BRASIL, 2011. **Tribunal de Contas da União**. Auditoria Governamental Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011. **Disponível em:** <[www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)>. Acesso em 05 de maio de 2015.

CFC. **Conselho Federal de Contabilidade**. NBC TA700. <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>. Janeiro de 2020.

CFC. **Conselho Federal de Contabilidade**. NBC TA705. <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>. Janeiro de 2020.

CFC. **Conselho Federal de Contabilidade**. NBC TA706. <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>. Janeiro de 2020.

CREPALDI, 2010. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo : Atlas, 2010.

## ÍNDICE REMISSIVO

### A

Administração 1, 2, 1, 2, 3, 4, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 31, 32, 33, 35, 42, 43, 99, 100, 101, 102, 104, 105, 109, 112, 113, 150, 151, 170, 171, 195, 208, 211, 216, 217, 218, 220, 225, 233, 234, 257

Administração pública 1, 2, 3, 4, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 32, 33, 35, 42, 100, 101, 102, 104, 105, 109, 112, 113, 234, 257

Agência de inovação 22, 23

Alemão 6, 174

Alocação 35, 37, 38, 39, 41

Auditoria 6, 208, 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, 220, 221

Austríaco 6, 174

### B

Brasil 6, 4, 9, 16, 17, 19, 20, 24, 29, 30, 31, 33, 35, 38, 40, 42, 87, 88, 89, 90, 97, 100, 101, 102, 104, 105, 108, 109, 110, 112, 136, 139, 140, 144, 152, 153, 171, 195, 196, 197, 198, 201, 207, 208, 209, 210, 211, 215, 218, 219, 221, 222, 223, 224, 227, 228, 231, 232, 233, 234

### C

Competências 3, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39, 40, 41, 42, 43, 105

Compra comprometida 6, 174, 175, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 184, 185, 187, 188, 189, 193

Comunicação 92, 101, 105, 135, 136, 141, 144, 150, 155, 157, 158, 159, 163, 164, 170, 195, 257

Conhecimento 2, 4, 5, 8, 10, 19, 20, 21, 22, 34, 39, 42, 86, 89, 96, 102, 103, 113, 152, 156, 222, 223, 224, 225, 226, 227, 228, 230, 231, 232, 233, 234

Consumidor 5, 6, 154, 155, 156, 157, 159, 160, 161, 164, 165, 166, 168, 169, 170, 171, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 184, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 195, 197, 198, 199, 200, 201, 207

Contabilidade 6, 9, 10, 208, 209, 210, 211, 215, 219, 221, 222, 224, 225, 227, 228, 230, 231, 232, 233, 234

Coronavírus 99, 100, 109, 110, 111, 135, 136, 141

Covid-19 5, 46, 49, 99, 100, 101, 106, 109, 111, 114, 115, 116, 123, 124, 125, 126, 129, 131, 135, 136, 141, 152, 153, 154, 155, 156, 162, 167, 169

### D

Desempenho 2, 5, 33, 35, 36, 37, 40, 41, 42, 43, 215, 219, 257

Discurso 86, 88, 90, 91, 94, 96, 97, 98, 204, 233

## **E**

Empreendedorismo 1, 2, 5, 20, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 144, 146, 147, 150, 152, 153, 170

Empresa 3, 7, 18, 20, 21, 22, 23, 26, 30, 31, 43, 46, 47, 48, 58, 59, 60, 61, 62, 72, 74, 128, 137, 147, 149, 150, 152, 158, 159, 160, 171, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 185, 186, 187, 189, 192, 193, 197, 198, 201, 202, 205, 206, 207, 220, 237, 238, 241, 242, 243, 244, 246, 248, 249, 250, 251, 253, 254, 256

Espanhol 6, 174

## **F**

Ferramentas 17, 91, 140, 144, 154, 155, 156, 157, 158, 160, 164, 166, 167, 168, 169, 170, 171, 173, 200, 204, 210

## **G**

Gestão 1, 2, 3, 5, 7, 10, 12, 17, 20, 22, 31, 32, 33, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 88, 90, 92, 99, 101, 104, 105, 106, 107, 111, 112, 113, 125, 137, 146, 147, 171, 174, 200, 232, 233, 234, 248, 257

## **H**

Hélice tríplice 18, 22, 23

## **I**

Informação contábil histórica 6, 208, 209, 210

Instagram 155, 158, 160, 161, 164, 166, 169, 172, 173, 189

Interesses cognitivos 6, 222, 223, 224, 228, 232

## **K**

Ki Wo Tsukau 3, 44, 45, 47, 48

## **M**

Marketing 1, 2, 4, 5, 6, 71, 72, 73, 74, 81, 83, 84, 85, 86, 125, 126, 129, 131, 132, 154, 155, 156, 157, 158, 160, 164, 166, 169, 170, 171, 174, 175, 176, 188, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 200, 206

MEI 135, 138, 139, 142, 145, 152, 153

Microempreendedor individual 5, 138, 145, 152

Mídias sociais 94, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 166, 167, 169, 170, 172, 173

Mulheres 5, 142, 146, 147, 148, 149, 150, 151

## **N**

Negócio 125, 140, 144, 146, 148, 150, 152, 210, 248

Netflix 196, 197, 198, 200, 201, 205, 206, 207

Normas 47, 58, 60, 105, 113, 187, 200, 208, 209, 210, 213, 215, 216, 219, 221, 226, 237

Now 202, 206

## **P**

Pandemia 5, 46, 50, 99, 100, 101, 106, 109, 110, 111, 114, 117, 125, 127, 129, 130, 132, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 144, 153, 155, 156, 159, 160, 161, 162, 168, 169, 170, 173

Paraná 1, 13, 16, 89, 113, 146

Pós-graduação 2, 6, 9, 15, 16, 17, 32, 89, 103, 162, 163, 170, 222, 223, 224, 225, 227, 228, 231, 232, 234

Preconceito 87, 146, 147

Produção científica 3, 1, 2, 3, 8, 9, 10, 11, 15, 17, 22, 24, 113, 223, 224, 225, 228, 231, 232, 234

Propaganda 92, 93, 94, 95, 157, 169, 199, 201

## **R**

Recrutamento 35, 36, 37, 38, 41

Redes sociais 3, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 11, 15, 16, 17, 136, 141, 154, 155, 157, 158, 159, 160, 165, 167, 168, 171

Remuneração 36, 37, 40, 41, 42

## **S**

Salário 7, 40, 41, 152, 248

SEI 5, 99, 100, 101, 102, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114

Seleção 35, 36, 37, 38, 39, 41, 43, 92, 110, 227

Sistema eletrônico de informações 102, 104

Spin-Off 20, 23

## **T**

Tomada de decisão 36, 170, 197, 198, 199, 200, 201

Transferência tecnológica 3, 18, 20, 21, 22, 23, 26, 27, 28, 29, 30, 31

Treinamento 36, 39, 40, 41

## **U**

Universidade 3, 1, 18, 20, 21, 22, 23, 26, 30, 31, 97, 99, 100, 102, 103, 104, 105, 106, 111,

112, 113, 114, 146, 170, 171, 195, 222, 225, 233, 234, 257

## **V**

VOD 195, 196, 197, 198, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207

## **W**

WhatsApp 81, 83, 84, 158, 160, 161, 164, 166, 169, 182



# ADMINISTRAÇÃO:

Gestão, empreendedorismo e marketing

[www.atenaeditora.com.br](http://www.atenaeditora.com.br) 

[contato@atenaeditora.com.br](mailto:contato@atenaeditora.com.br) 

@atenaeditora 

[www.facebook.com/atenaeditora.com.br](https://www.facebook.com/atenaeditora.com.br) 



# ADMINISTRAÇÃO:

Gestão, empreendedorismo e marketing

[www.atenaeditora.com.br](http://www.atenaeditora.com.br) 

[contato@atenaeditora.com.br](mailto:contato@atenaeditora.com.br) 

@atenaeditora 

[www.facebook.com/atenaeditora.com.br](https://www.facebook.com/atenaeditora.com.br) 