



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



MANOELA RODRIGUES DA SILVA

**PARECERES DE AUDITORIA: uma análise dos parágrafos de ênfase e
ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias do
subsetor de embalagem, madeira e papel listadas na Bovespa.**

SOUSA – PB

2016

MANOELA RODRIGUES DA SILVA

PARECERES DE AUDITORIA: uma análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias do subsetor de embalagem, madeira e papel listadas na Bovespa.

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Coordenação do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^a. Msc. Cristiane Queiroz Reis

SOUSA – PB

2016

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, Intitulado: “**PARECERES DE AUDITORIA: Uma análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas Demonstrações Contábeis das Companhias do subsetor de Embalagem, Madeira e Papel listadas na Bovespa.**”, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam a Instituição, o Orientador, e os demais Membros da Banca Examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Manoela Rodrigues da Silva

MANOELA RODRIGUES DA SILVA

**PARECERES DE AUDITORIA: uma análise dos parágrafos de ênfase e
ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias do
subsetor de embalagem, madeira e papel listadas na Bovespa.**

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada na forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB, Campus Sousa.

Monografia aprovada em 24 / 05 / 2016

BANCA EXAMINADORA

Prof. Msc. Cristiane Queiroz Reis – Orientadora.
Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Prof. Francisco Daênio Casimiro
Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Prof. Hipônio Fortes Guilherme
Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

SOUSA – PB 24/05/2016.

DEDICATÓRIA

A Deus, por estar presente em minha vida permitindo que tudo pudesse ser realizado. E aos meus pais, Manoel e Maria Aparecida, por terem me apoiado e incentivado em todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

Esse trabalho é a realização de um sonho e ao finalizá-lo, recordo-me de muitas pessoas que contribuíram para esta conquista, seja direta ou indiretamente.

Primeiramente agradeço a Deus, meu Senhor e Salvador, por me abençoar com sabedoria e perseverança a seguir em frente sem nunca desistir. A Ele toda glória!

Aos meus pais, Manoel e Maria Aparecida, por não medirem esforços para que este sonho se realizasse, por me apresentarem os ensinamentos e valores familiares que levarei durante toda a minha vida. Sem vocês nada disso seria possível. A vocês expresso o meu amor.

A toda a minha família que sempre incentivou no meu crescimento pessoal e profissional, me apoiando em todos os momentos. Agradeço também a igreja MEPB – São Francisco, que me apoiou, sempre disposta a me ajudar, onde compartilhei minhas angústias, tristezas, alegrias e ansiedades, e que sempre esteve ao meu lado.

A minha orientadora Prof. Msc. Cristiane Queiroz Reis, pela competência profissional que servirá de espelho para minha conduta. Sua orientação segura e competente, sempre muito receptiva e aberta, permitiram-me concretizar este estudo. Suas contribuições foram valiosas para o meu crescimento profissional, intelectual e pessoal. Serei sempre grata!

Agradeço também aos meus amigos, José Honorato e Fabiana Dutra, com os quais pude desfrutar de momentos alegres, tristes, de aprendizado e motivação. Deus permitiu que nos conhecêssemos, possibilitando essa amizade honesta e verdadeira que levarei comigo para sempre. Vocês são mais que amigos, são meus irmãos. Sou muito grata por tê-los em minha vida.

Às minhas amigas, Dayani Gabriel e Francisca da Silva, que sempre torceram por mim e me incentivaram na busca dos meus objetivos, contribuindo significativamente para meu desenvolvimento profissional e pessoal.

E finalmente, agradeço a todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desse trabalho.

“Mas como um homem se torna sábio?
Em primeiro lugar, temendo o Senhor”.

(Provérbios 1:7a)

SILVA, Manoela Rodrigues. **PARECERES DE AUDITORIA:** uma análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias do subsetor de embalagem, madeira e papel listadas na Bovespa. 2016, p. 50. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Campina Grande, Sousa.

RESUMO

Com a padronização das normas e o elevado nível de concorrência, as empresas passaram a contratar com mais frequência os serviços de Auditores Independentes, com a finalidade de se obter uma confirmação sobre a real situação financeira e patrimonial da entidade, apresentada em suas demonstrações. No momento que o auditor se depara com pretextos que comprometem as demonstrações ou caso tenha dúvidas com relação a determinado registro, ele deve emitir parecer com ressalva e/ou parágrafos de ênfase. Assim, o objetivo deste trabalho é analisar os fatores mais frequentes que motivam a emissão de pareceres de auditoria com ressalvas e/ou parágrafos de ênfase nas companhias brasileiras do subsetor de embalagem, madeira e papel listadas na Bovespa no período de 2010 a 2015. Para tanto, a pesquisa caracterizou-se como descritiva, bibliográfica e qualitativa com o uso da técnica de análise de conteúdo. Foram analisadas 11 Companhias, das quais foram extraídos 62 pareceres de auditoria, sendo que 4 pareceres não estavam disponíveis e constatam-se que 42 pareceres continham ressalvas e/ou parágrafos de ênfase. Sendo que, os resultados demonstram que os motivos mais frequentes de pareceres com ressalva consistem em debêntures e empréstimos com cláusulas restritivas financeiras não cumpridas e falta de reclassificação de parcelas registradas no passivo circulante para o passivo não circulante. Com relação aos parágrafos de ênfase, os motivos são as diferenças das práticas contábeis adotadas no Brasil e nos EUA e a rerepresentação das demonstrações financeiras.

Palavras-chave: Auditoria; Parecer de Auditoria; Parágrafo de Ênfase e Ressalva.

ABSTRACT

With the standardization of standards and the high level of competition, as companies began to hire with more frequency of the services Independent Auditors, with the purpose of get a confirmation about a true financial condition and assets of the bank, presented in his statements. At the moment what the auditor from to with pretexts what undertake as demonstrations or if you have questions regarding registration determined, it must issue opinion qualified and/or emphasis paragraphs. The objective of this study is to analyze frequently factors that motivate the audit opinions issued with caveats and / or emphasis paragraphs at the brazilian companies in the subsector of packaging, wood and paper listed on the Bovespa in the 2010 period to 2015. To therefore, the research was characterized as descriptive, bibliographical and qualitative with use content analysis technique. Were analyzed 11 companies, of which were extracted 62 opinions audit, and 4 opinions no were available and exhibit-that 42 opinions contained caveats and / or emphasis paragraphs. That is, the results show that os reasons frequently opinions qualified consist of debentures and loans with covenants financial not met and lack of reclassification of shares recorded in current liabilities to current liabilities no. Regarding the emphasis paragraphs, os are reasons as differences in accounting practices adopted in Brazil and the USA and a restatement of the financial statements.

Word-key: Auditing; Audit Report; Financial Statements; Emphasis Paragraph and Caveat.

LISTAS DE TABELAS

Tabela 1 - Total de empresas do subsetor de Embalagem, Madeira e Papel listadas na Bovespa por ano.....	36
Tabela 2 - Quantidade de entidades auditadas por empresa do grupo Big Four e demais empresas de auditoria	37
Tabela 3 - Tipos de pareceres encontrados no sítio da Bovespa	41
Tabela 4 - Motivos mais frequentes de ressalva em 2010 e 2011.....	42
Tabela 5 - Motivos mais frequentes de parágrafos de ênfase presentes de 2010 a 2014	43

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Empresas do subsetor de embalagem, madeira e papel.....	36
Quadro 2 - Empresas de auditoria responsáveis pela emissão dos pareceres nas companhias auditadas em 2010	38
Quadro 3 - Empresas de auditoria responsáveis pela emissão dos pareceres nas companhias auditadas em 2011	38
Quadro 4 - Empresas de auditoria responsáveis pela emissão dos pareceres nas companhias auditadas em 2012	39
Quadro 5 - Empresas de auditoria responsáveis pela emissão dos pareceres nas companhias auditadas em 2013	39
Quadro 6 - Empresas de auditoria responsáveis pela emissão dos pareceres nas companhias auditadas em 2014	40
Quadro 7 - Empresas de auditoria responsáveis pela emissão dos pareceres nas companhias auditadas em 2015	40

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BM&FBOVESPA	Bolsa de Mercados e Futuros – Bovespa
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CTA	Comunicado Técnico de Auditoria
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EUA	Estados Unidos da América
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRS	Internacional Financial Reporting Standards
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Auditoria

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	Objetivos	16
1.1.1	<i>Objetivo geral</i>	16
1.1.2	<i>Objetivos específicos</i>	16
1.2	Justificativa	16
1.3	Metodologia	17
1.3.1	<i>Tipo de pesquisa</i>	17
1.3.2	<i>Universo e amostra da pesquisa</i>	19
1.3.3	<i>Procedimentos de coleta e interpretação de dados</i>	19
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1	A auditoria e seus conceitos	21
2.2	A Auditoria Externa	22
2.2.1	<i>O Auditor Independente ou Externo</i>	24
2.2.2	<i>O Trabalho de Auditoria</i>	26
2.2.3	<i>Parecer de auditoria</i>	30
3	ANÁLISE DOS RESULTADOS	36
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	45
	REFERÊNCIAS	47

1 INTRODUÇÃO

Em um contexto cada vez mais globalizado, as empresas se encontram numa acirrada competição que as tem exigido manterem o foco em suas principais competências, tornando-se flexíveis as mudanças e também as novas oportunidades.

A contabilidade visando examinar e mensurar a precisão e credibilidade dos registros e demonstrações contábeis utiliza-se da auditoria, que consiste num elemento contábil fundamental que coopera para avaliar a eficiência e eficácia do controle de caráter interno e externo da empresa, objetivando divulgar uma opinião com relação a determinada informação.

Para Crepaldi (2012), a auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e pertinente à legislação específica.

Como resultado ao desenvolvimento econômico e ao surgimento de grandes empresas, as demonstrações contábeis apresentam uma grande importância para as empresas. Assim, como medida de evitar erros e fraudes nas informações prestadas, passou-se a estabelecer as demonstrações para que fossem analisadas por um profissional independente da organização e de competência técnica, surgindo assim a pessoa do auditor externo ou independente.

De acordo com Ribeiro e Ribeiro (2012), a Auditoria Externa, também denominada auditoria das demonstrações contábeis, é a técnica contábil que se fundamenta na investigação da transparência e veracidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis.

Também conceituada como auditoria independente, ela pode ser definida como sendo a auditoria efetuada por profissionais externos à organização auditada, isto é, que não são empregados da empresa, muitas vezes como companhias de auditoria, sendo a finalidade principal de emitir uma opinião independente a respeito das demonstrações contábeis e, se necessário, prestar um relatório sobre a legalidade das operações e resultado da gestão.

A preocupação com uma maior veracidade sobre às demonstrações conduz os agentes do mercado a considerarem o parecer como um elemento essencial na tomada de decisão. Assim, a publicação dos dados no relatório do auditor independente tem uma grande importância para se avaliar as informações contábeis.

Attie (2011) afirma que, o parecer de auditoria é o instrumento pelo qual o auditor expressa sua opinião, em obediência às normas de auditoria, após a realização de todo o trabalho de campo, reunindo provas e evidências sobre as demonstrações contábeis, é que o auditor determina seu entendimento sobre a representatividade e o conjunto dos mesmos.

A Lei nº 6.404/76 (a Lei das Sociedades por Ações), modificada pela Lei nº 11.638/07, determina que as entidades abertas e as companhias de amplo porte precisam apresentar suas demonstrações examinadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

A opinião do auditor, incluída no parecer de auditoria, oferece garantia de que as demonstrações estão imunes de erros que venham afetar suas decisões sobre a organização.

Segundo a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, aprovada pela Resolução nº 1.232/09, o parecer conterá três tipos de opinião modificada: parecer com ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião.

Em resumo, pode-se afirmar que é emitido um parecer sem ressalva quando as demonstrações da empresa citam adequadamente sua condição patrimonial e financeira; o auditor ressalva seu parecer quando deduz que a implicação de qualquer desacordo ou observação no trabalho poderá comprometer as demonstrações; o parecer adverso é emitido quando as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, não concebendo a situação da organização auditada; já o parecer com abstenção de opinião é quando o auditor deixa de dar opinião sobre as demonstrações contábeis, devido não ter adquirido constatação necessária para fundamentá-la.

O auditor poderá emitir um parágrafo de ênfase caso constate alguma inadequação que não comprometerá a integridade das demonstrações avaliadas, sendo exibido algum tipo de comentário que evidencia suas colocações dadas no parecer.

Com isso, considera-se que a auditoria independente vem auferindo lugar no mercado, devido a necessidade dos usuários da informação de conseguir informações confiáveis das demonstrações das entidades.

Diante do contexto apresentado, visto ser necessário saber um pouco mais sobre o parecer de auditoria, a problemática da pesquisa pode ser expressa pela seguinte pergunta: **Quais são os fatores mais frequentes que ocasionam a emissão de pareceres de auditoria com ressalva e/ou parágrafos de ênfase?**

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo geral

Apresentar os fatores mais frequentes que motivam a emissão de pareceres de auditoria com ressalvas e/ou parágrafos de ênfase nas companhias brasileiras do subsetor de embalagem, madeira e papel listadas na Bovespa no período de 2010 a 2015.

1.1.2 Objetivos específicos

- Identificar os tipos de pareceres de auditoria nas companhias brasileiras do subsetor de embalagem, madeira e papel listadas na Bovespa;
- Ranquear as empresas de auditoria que mais atuam neste segmento;
- Analisar os resultados encontrados dos fatores mais frequentes no período analisado.

1.2 Justificativa

A publicação das demonstrações contábeis tende a apresentar informações sobre a condição da empresa aos seus usuários. Diante disso, compreende-se a seriedade da divulgação na tomada de decisão, visto que sem ela, seus interessados ficarão sem indícios de como a empresa se encontra. Também é indispensável que o auditor preste atenção às modificações que surgirem, assim como, ter um aprimoramento profissional apresentando confiança e segurança no seu trabalho.

O auditor expõe os resultados do seu trabalho através do parecer que divulga sua opinião profissional em consequência da observação sobre as demonstrações contábeis. Através dele, o auditor avisa aos administradores, investidores e demais usuários da informação, de

maneira precisa e objetiva, se é de acordo ou não com os eventos expostos, exibindo suas justificativas.

As empresas listadas na Bovespa precisam que suas demonstrações contábeis sejam confiáveis, pois necessitam adotar determinados métodos de transparência e responsabilidade nos resultados. A pesquisa colaborará apresentando informações fundamentais para as empresas do subsetor de embalagem, madeira e papel listadas na Bovespa e para os investidores. A escolha dessas empresas deve-se ao fato desses setores causarem impactos no meio ambiente através dos serviços prestados, procedimentos e produtos. Ao mesmo tempo em que, a escolha do período analisado é devido às mudanças nas normas contábeis que demandam mais profissionalismo e ocasionam grandes benfeitorias com o progresso na categoria das informações.

Esta pesquisa contribuirá para a compreensão dos pareceres de auditoria, principalmente o que acarreta a emissão dos pareceres com parágrafos de ênfase e ressalvas. Servirá para conscientizar as organizações da importância de prestar demonstrações contábeis claras e também de debate no meio acadêmico, visto à ausência de pesquisas baseadas na temática no Brasil.

Por se tratar de um assunto importante, acredita-se que estudos relacionados ao tema cooperem para o desenvolvimento dos dados contábeis na tomada de decisões.

1.3 Metodologia

1.3.1 Tipo de pesquisa

Em toda pesquisa a metodologia é uma etapa determinante e insubstituível, sendo classificada como a especialidade que institui as situações favoráveis para que uma pesquisa se qualifique científica. De acordo com Gil (2010, p.25):

Cada pesquisa é naturalmente diferente de qualquer outra. Daí a necessidade de previsão e provisão de recursos de acordo com sua especificidade. Mas quando o pesquisador consegue rotular seu projeto de pesquisa de acordo com um sistema de classificação, torna-se capaz de conferir maior racionalidade às etapas requeridas para execução.

Sendo assim, a metodologia apresenta como finalidade estudar as particularidades dos diversos procedimentos disponíveis, analisando os seus benefícios e desvantagens.

Neste estudo a metodologia aplicada teve como base a do artigo de Damascena, Firmino e Paulo (2011)¹ onde é abordado um “Estudo sobre os pareceres de auditoria: análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa”.

Segundo Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa é classificada: quanto ao ponto de vista de seus objetivos, do ponto de vista dos procedimentos técnicos e do ponto de vista da forma de abordagem do problema.

Quanto ao objetivo, a pesquisa pode ser considerada descritiva, exibindo os fatos que determinaram pareceres com ressalva e/ou parágrafos de ênfase. De acordo com Prodanov e Freitas (2013), tal pesquisa observa, registra, analisa e ordena dados, sem manipulá-los, isto é, sem interferência do pesquisador. Procura descobrir a frequência com que um fato ocorre, sua natureza, suas características, causas, relações com outros fatos. Assim, para coletar tais dados, utiliza-se de técnicas específicas, dentre as quais se destacam a entrevista, o formulário, o questionário, o teste e a observação.

Com relação aos procedimentos técnicos utilizados, a pesquisa é bibliográfica, contendo livros, normas nacionais, artigos publicados, produções científicas, sítio da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), legislação adequada e documentos emitidos pelas empresas, sites da internet, etc.

Assim, Souza *et al.* (2013, p. 16), observam que a pesquisa bibliográfica:

É a busca sistemática de conhecimento sobre o assunto, do que já existe, o que os diferentes autores já discutiram, propuseram ou realizaram. Elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e, atualmente, com material disponibilizado na Internet.

¹ DAMASCENA, Luzivalda Guedes; FIRMINO, José Emerson; PAULO, Edilson. Estudo sobre os pareceres de auditoria: análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 2, p. 125-154, abr/jun/2011.

No ponto de vista da abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa, visto que foi reunida as opiniões dadas pelo auditor por meio da análise dos pareceres com ressalva e/ou parágrafos de ênfase. Conforme Kauark, Manhães e Medeiros (2010), a pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

Diante do exposto, a pesquisa é classificada como descritiva, bibliográfica e qualitativa com o uso da técnica de análise de conteúdo.

1.3.2 Universo e amostra da pesquisa

O universo da pesquisa é constituído pelas companhias abertas com ações negociadas na BM&F Bovespa, cuja amostra foi delimitada pelas companhias listadas na Bovespa no setor de Materiais Básicos, subsetor de Embalagens, Madeira e Papel e nos segmentos de Embalagens, Madeira e Papel e Celulose. Com isso, foram analisados os pareceres de auditoria dessas empresas para verificar os fatores mais frequentes que ocasionam a emissão de pareceres com ressalva e/ou parágrafos de ênfase nos anos de 2010 a 2015.

1.3.3 Procedimentos de coleta e interpretação de dados

Os dados desta pesquisa contemplam as companhias do subsetor de embalagem, madeira e papel listadas no sítio da Bovespa, referentes ao período de 2010 a 2015. A amostra identificou 11 Companhias, das quais foram extraídos 62 pareceres de auditoria, os quais se constituem nos instrumentos de pesquisa, sendo que 4 pareceres não estavam disponíveis.

Após a leitura dos pareceres de auditoria apresentados na pesquisa, verificou-se que 42 pareceres continham ressalvas e/ou parágrafos de ênfase relativos às demonstrações contábeis nos exercícios de 2010 a 2014, visto que em 2015 não obtinha esses tipos de

pareceres. Apenas no exercício de 2015, 4 pareceres não se encontravam disponíveis no sítio da BOVESPA na data da pesquisa. Pode-se observar também que nos anos de 2014 e 2015, 17 pareceres não apresentavam ressalva e nem parágrafo de ênfase.

O procedimento de coleta e interpretação de dados aconteceu da seguinte forma: após consulta a base de dados da BOVESPA, aconteceu a leitura dos pareceres de auditoria; logo depois houve a extração dos dados e classificação dos parágrafos realizando uma análise de conteúdo sobre os tipos de pareceres de auditoria apresentados para essas empresas com o objetivo de verificar se eles continham ou não ressalva e parágrafo de ênfase.

A análise de conteúdo é uma técnica de análise das comunicações, que irá analisar o que foi dito nas entrevistas ou observado pelo pesquisador. Na análise do material, busca-se classifica-los em temas ou categorias que auxiliam na compreensão do que está por trás dos discursos. O caminho percorrido pela análise de conteúdo, ao longo dos anos, perpassa diversas fontes de dados, como: notícias de jornais, discursos políticos, cartas, anúncios publicitários, relatórios oficiais, entrevistas, vídeos, filmes, fotografias, revistas, relatos autobiográficos, entre outros. (SILVA; FOSSÁ, 2013).

Em seguida foram alocadas as firmas que auditaram essas empresas. Os dados foram tratados com o auxílio do programa *Microsoft Excel* (2010), e apresentados forma de quadros e tabelas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A auditoria e seus conceitos

A ideia de Auditoria tem sido modificada e modernizada ao passar dos anos. Se primeiramente a auditoria apresentava como propósito detectar fraudes e erros, sucedeu a ter comandos e maneiras características. Deste modo, o progresso do conceito possibilita examinar a maneira como foi alcançada pelas modificações econômicas e sociais.

Attie (2011, p. 05) assegura que “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Para assegurar-se da confiabilidade das informações prestadas pela entidade auditada, são empregados instrumentos que indicam se os fatos são verdadeiros através de documentos, demonstrações e relatórios que são examinados pelos profissionais de auditoria.

No entanto, Hoog (2012, p. 54), entende que:

A auditoria contábil é uma opinião sobre a validade das informações contábilísticas, relativas ao exercício da sociedade empresária, assegurando a credibilidade das informações das peças contábeis e a integridade do patrimônio, visando à minimização dos riscos operacionais, fiscais, societários, ambientais, trabalhistas, previdenciários, sistêmicos do mercado e outros, através de técnicas específicas.

Sendo assim, toda organização que possui controle interno de suas circulações ainda parecendo válido precisará analisar minuciosamente cada divisão, setor, cargos da entidade, porém para isso é indispensável um auditor, que realize com inteligência, avaliando melhor as distintas práticas da organização, habilitado para o desempenho.

Já Crepaldi (2012, p.03) descreve que a auditoria:

Consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, através de testes. É a função de controle exercida pelas empresas, por técnicos especializados, salvaguardando o patrimônio da empresa ou entidade auditada.

Com a necessidade de se ter transparência nas demonstrações contábeis, é necessário seguir a risca as normas contábeis para possibilitar confiança a todos os usuários com informação clara e precisa.

Araújo e Arruda (2012) afirmam que a auditoria, em amplo sentido, é o processo de confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério, ou, em outras palavras, é a comparação entre o fato ocorrido e o que deveria ocorrer. Representa o processo de exames independentemente de determinadas condições, objetivando a emissão de juízos sobre a conformidade com padrões, que são denominados critérios de auditoria.

Desta forma, a auditoria não se restringe no que esteve armazenado em livros, contudo pode revelar no que ficou omitido. Ela pode se amparar de elementos contábeis e ainda também de conhecimentos externos da organização auditada. De tal modo, permitindo maior amparo aos bens patrimoniais, incidindo maior confiabilidade aos usuários da informação contábil.

Diante disso Almeida (2012) enfatiza que a auditoria é uma atividade relativamente nova no Brasil, ainda no estágio embrionário em termos de técnicas, haja vista que as legislações específicas brasileiras vêm abordando superficialmente o assunto, sem definir de forma clara e precisa os procedimentos que os profissionais da área deveriam adotar por ocasião das auditorias das demonstrações financeiras.

A informação contábil precisa proporcionar divulgação satisfatória sobre a organização, de maneira a promover a concretização dos desígnios do usuário. E a auditoria busca estabelecer se essas informações merecem ou não veracidade, constituindo elas o espelho da condição da empresa.

Logo, pode-se declarar a auditoria como uma ferramenta fundamental de fornecimento de veracidade aos vários usuários da contabilidade. Esse proveito é tão mais essencial quanto maior for a tipo das tarefas geradas pelos auditores, na percepção de assegurar que a informação propagada seja apropriada, reta e completa.

2.2 A Auditoria Externa

A auditoria externa age examinando a informação dada pela empresa garantindo a confiabilidade e credibilidade das demonstrações contábeis, objetivando expressar sua

opinião com imparcialidade. Entende-se que o seu trabalho é executado por um profissional que não tenha vínculo com a empresa que será auditada e que emitirá, em conformidade com os princípios e técnicas, um parecer das demonstrações.

Sendo assim, Crepaldi (2012, p. 42), especifica que a auditoria externa:

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

A mesma é realizada por entidades que tem como objetivo emitir parecer sobre as demonstrações contábeis das empresas analisadas, baseando-se nas normas contábeis. Franco e Marra (2011 apud. LAZZAROTTO, 2015) a define como a atividade realizada por um profissional totalmente liberal que não possui vínculo nenhum com a empresa para que assim possa concretizar seu trabalho dentro das normas exigidas pela profissão.

Conforme foi relatado anteriormente, a Lei nº 6.404/76, alterada pela Lei nº 11.638/07, determina que é obrigatório as empresas sob forma de sociedade anônima de capital aberto e as empresas consideradas de grande porte terem suas demonstrações auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Por sua vez, a CVM destaca através da instrução 308/99, que o auditor independente deve ser registrado na mesma para poder analisar as demonstrações financeiras de companhias de capital aberto e empresas de grande porte, sendo submetido às normas exclusivas da CVM e do CFC.

Ao emitir a Resolução 1.203/09, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com o intuito de adequar os princípios de auditoria brasileira em conformidade com os princípios internacionais de auditoria extinguiram a NBC T 11 e as normas a ela incluídas, e assim, emitindo as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria (NBCTAs), que por meio da Resolução 1.279/10, modifica a data de vigor dos preceitos de auditoria para as atividades finalizadas após 30 de dezembro de 2010.

Damascena, Firmino e Paulo (2011) afirmam que existe um consenso de que os benefícios econômicos das informações contábeis aumentam quando essas são auditadas, pois se acredita que estão menos sujeitas a distorções do que aquelas não examinadas pelos auditores.

A veracidade das informações divulgadas pelas empresas é fundamental para que sejam produzidos dados vantajosos para a tomada de decisões.

Ainda, Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p.1) salientam que a auditoria objetiva transmitir confiança em relação a dados financeiros de uma empresa, tendo em vista que os mercados de capitais dependem de dados precisos, confiáveis e objetivos.

Com relação à NBC TA 200, item 3, (CFC, 2009, p. 4) se estabelece que:

O objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais de auditoria, para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. Uma auditoria conduzida em conformidade com NBC TAs e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

Tanto a auditoria externa como o seu parecer dá mais confiabilidade quanto ao conteúdo exibido e sua adaptação às normas, pois os mesmos são realizados por firmas de auditores independentes da organização auditada.

2.2.1 O Auditor Independente ou Externo

O auditor independente ou externo é o profissional independente da empresa auditada, que não deve ser influenciado, mas precisa ter a capacidade de emitir opinião com imparcialidade acerca das informações prestadas pela empresa.

Conforme Crepaldi (2012), a Auditoria Externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviços.

Para exercer a profissão de auditor independente são necessários alguns quesitos: possuir bacharelado em Ciências Contábeis, ser legalmente registrado no Conselho Regional de Contabilidade, sendo proibido ao técnico em Contabilidade. Além disso, o auditor necessitará ter o registro na CVM, que aprovou a Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, para desempenhar exercício no âmbito do mercado de valores mobiliários, onde

propõe o registro e o exercício da auditoria independente no setor do mercado de valores mobiliários, com a definição de deveres e responsabilidades das empresas auditadas com relação aos auditores independentes.

Ainda segundo a Instrução CVM nº 308/99, o registro de auditor independente atenderá as categorias de pessoa física, atribuído ao contador e pessoa jurídica, atribuído à sociedade profissional composta sob a forma de sociedade civil.

O auditor independente representa uma personalidade importante visto por sua responsabilidade em analisar as demonstrações e conservar uma posição independente, desempenhando seu trabalho com credibilidade profissional e sendo responsável por emitir seu parecer sobre os dados examinados. Para exercer de forma correta a sua profissão, ele precisa observar as normas vigentes, com a finalidade de poder ter uma opinião formada sobre a situação em que a entidade se encontra.

A Resolução CFC nº 1.203/09, sancionou a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, que estabelece as responsabilidades do auditor independente conforme as regras internacionais de auditoria.

Ainda com relação à Resolução CFC nº 1.203/09, no item 11, os objetivos gerais do auditor são (CFC, 2009, p. 5):

- a) Obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
- b) Apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor.

Essa resolução mostra também que o auditor independente deve observar alguns requisitos (CFC, 2009, p. 8):

1. Requisitos éticos relacionados à auditoria independente: o auditor precisa cumprir condições éticas, e também incluindo à independência que desenvolve um caráter íntegro e objetividade no seu trabalho;
2. Ceticismo profissional: o auditor deve analisar e questionar dados conflitantes e sua credibilidade, sendo fundamental na identificação de possíveis distorções;

3. Julgamento profissional: é importante para o encaminhamento adequado da auditoria, onde o conhecimento e a experiência são essenciais para construir julgamentos relevantes.

Ao emitir o seu julgamento, o auditor adquire a responsabilidade de que as informações prestadas pela organização não possuem erros e fraudes que venham provocar distorções nos documentos contábeis. E caso identifique algo em desacordo com a legislação, influenciando de forma significativa, precisará adicionar no parecer.

Diante do que foi exposto, entende-se que o auditor independente será considerado um profissional altamente capacitado se possuir um elevado nível de aptidão e independência no seu trabalho.

2.2.2 O Trabalho de Auditoria

O trabalho de auditoria, atualmente, tem ido além dos interesses dos que administram as empresas e alcançado usuários externos que, de forma indireta, possuem relação com a empresa auditada, empregando as informações em suas decisões.

O trabalho de auditoria não necessariamente envolve a participação de uma única pessoa, mas provavelmente o concurso de uma equipe de trabalho coordenada por pessoas experientes, com habilidades específicas, e outras em processo de aprendizado no ramo auditado ou iniciantes da carreira de auditor. (ATTIE, 2011, p. 323).

O auditor precisa cumprir diversas etapas para realiza-lo. Do ponto de vista de Crepaldi (2012, p. 284), as fases em que um trabalho de auditoria padrão se divide são:

- Planejamento;
- Avaliação e teste dos sistemas de controle interno;
- Análise dos saldos de balanço em data preliminar;
- Análise dos saldos de balanço na data de encerramento do exercício.

O planejamento do trabalho deve ser realizado para alcançar os objetivos de forma eficiente. Ele é fundamental para oferecer a coerência e desígnio necessários ao trabalho. “Não se inicia qualquer atividade na vida sem um planejamento de onde se quer chegar e dos passos a serem aplicados para atingir o objetivo; portanto, tão logo seja contratado, o

auditor deve iniciar o seu planejamento.” (LONGO, 2011, p. 28 apud FUSIGER; SILVA; CARRARO, 2015, p. 81).

A avaliação e teste dos sistemas de controle interno vão oferecer o exame dos dados contábeis e apresentar ao contador as condições de cooperar no aprimoramento dos controles, melhorando a condição e a garantia operacional da empresa.

Crepaldi (2012, p. 288), afirma que:

O sistema contábil e de controle internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade de seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

Já as análises dos saldos de balanço são onde serão examinados os dados, conforme a avaliação e teste dos sistemas de controle interno.

O profissional independente de auditoria precisará descrever através do parecer sobre o que foi examinado, de forma detalhada. É através do parecer que ele irá fazer os comentários indispensáveis para que os administradores adotem as providências aceitáveis com relação aos pontos relatados.

Todas as informações que sejam satisfatórias para evidenciar e sustentar o parecer e também confirmar o desempenho do trabalho conforme as Normas de Auditoria Independente precisam ser reunidas em papéis de trabalho.

Crepaldi (2012) menciona que o auditor deve registrar nos papéis de trabalho informação relativa ao planejamento de auditoria, a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e as suas conclusões da evidência da auditoria. Os papéis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou, inclusive nas áreas que envolvem questões de difícil julgamento.

É fundamental o uso de procedimentos de auditoria para conseguir evidências e exames para produzir o parecer. De acordo com Attie (2011, p. 209), “procedimentos de auditoria são as investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis ou sobre o trabalho realizado”.

Nesta esteira, o autor ainda destaca alguns procedimentos de auditoria:

Exame físico: [...] é a verificação *in loco*; deverá proporcionar ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado;

Confirmação: [...] implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar;

Exame dos documentos originais: é o procedimento de auditoria voltado ao exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle;

Conferência de cálculos: é procedimento de auditoria voltado para a constatação da adequação das operações aritméticas e financeiras. Embora seja este o procedimento de auditoria mais simples e completo por si mesmo, é a única forma de constatação das várias operações que envolvam somas e cálculos;

Exame da escrituração: é a técnica de auditoria utilizada para a constatação da veracidade das informações contábeis. Este é o procedimento de auditoria usado para o levantamento de análises, composições de saldo, conciliações etc;

Investigação minuciosa: [...] nada mais é que o exame em profundidade da matéria auditada, que pode ser um documento, uma análise, uma informação obtida, entre outras;

Inquérito: [...] consiste na formulação de perguntas e obtenção de respostas satisfatórias. É um dos procedimentos de auditoria de grande valia, desde que corretamente aplicado, uma vez que a formulação de perguntas tolas merece, consequentemente, respostas tolas;

Exames dos registros auxiliares: os registros auxiliares constituem, em verdade, o suporte da autenticidade dos registros principais examinados. Assim, o uso desta técnica deve sempre ser conjugado com o uso de outras que possam comprovar a veracidade do registro principal;

Correlação das informações auxiliares: durante os trabalhos realizados pelo auditor, certamente executará serviços que terão relações com outras áreas do balanço ou do resultado do exercício. À medida que for observado o relacionamento entre estas, o auditor estará efetuando a correlação das informações obtidas;

Observação: [...] é técnica indispensável à auditoria. Pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exame, e é uma técnica dependente da argúcia, dos conhecimentos e da experiência do auditor, que, colocada em prática, possibilitará que sejam identificados quaisquer problemas no item em exame.

Na execução do procedimento é essencial empregar testes para identificar evidências possíveis. Ainda seguindo a linha de pensamento de Crepaldi (2012, p. 370), dois são os tipos de testes de auditoria normalmente aplicados:

Testes de observância – “[...] são os procedimentos empregados pelo auditor, a fim de determinar se cumprem corretamente certos procedimentos de controle interno estabelecidos pelo sistema da empresa”.

Testes substantivos – “[...] são aqueles empregados pelo auditor, com a finalidade de obter provas suficientes e convincentes sobre as transações, saldo e divulgações nas demonstrações financeiras, que lhe proporcionem fundamentação razoável para a emissão do relatório”.

É importante que o auditor independente siga as normas para adquirir resultados aceitáveis no parecer. Os principais órgãos que operam na preparação das normas e fiscalização do auditor são:

- Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Conselho Regional de Contabilidade (CRC) – esses conselhos têm como objetivo fiscalizar, normatizar e realizar o registro do profissional;
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) - tem a função de aprimorar e desenvolver as técnicas do auditor independente;
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM) – sua função é fiscalizar o mercado de capitais no Brasil;
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) – cujo desígnio é organizar e emitir pronunciamentos técnicos contábeis expondo informações sobre os mesmos.

Ao exprimir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor precisará levar em reconhecimento o risco a que está sujeito, pois compete a ele divulgar suas percepções, auxiliado pelas normas exercidas e verificação da verdade e credibilidade da informação, adotando a devida atenção, pois muitos eventos poderão influenciar o auditor a exprimir uma opinião errada e imprópria.

A Resolução CFC nº 1.203/09, no item A32, define que (CFC, 2009, p. 22):

O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção. A avaliação dos riscos baseia-se em procedimentos de auditoria para a obtenção de informações necessárias para essa finalidade e evidências obtidas ao longo de toda a auditoria. A avaliação dos riscos é antes uma questão de julgamento profissional que uma questão passível de mensuração precisa.

Risco é emitir uma opinião errada e imprópria, sem exceções, sobre as demonstrações. Segundo Vieira (2012, p. 24), “o risco de auditoria contábil em contas específicas tem reflexos na empresa como um todo, logo o auditor contábil no planejamento de auditoria, deverá observar esses riscos para que as demonstrações, isoladamente ou como um todo, não alterem a realidade econômico-financeira da empresa”.

Seguindo o raciocínio da Resolução 1.203/09, a mesma define os riscos de auditoria em dois tipos (CFC, 2009, p. 8-10):

Risco de detecção é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.

Risco de distorção relevante é o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes, descritos a seguir no nível das afirmações:

(i) risco inerente é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados;

(ii) risco de controle é o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.

Attie (2011) salienta que os trabalhos de auditoria fazem-se oportunos para atestar a autenticidade, a correta apuração de todos os gastos por intermédio de exames de controles internos, testes de procedimentos de acumulação dos valores e testes de saldos para determinados grupos de receitas, despesas e custos e de correspondência dos valores ainda presentes no balanço patrimonial, como uma extensão das informações, atestando a veracidade dos informativos e dos resultados apurados naquele período.

2.2.3 Parecer de auditoria

O parecer de auditoria é a avaliação do auditor independente como consequência da análise das demonstrações. O mesmo simboliza o produto final do trabalho do auditor e através dele é comunicado tanto a administração, investidores, sócios quanto aos usuários externos, à situação atual da empresa, de maneira precisa e prática e qual o juízo do auditor a respeito das informações divulgadas.

Attie (2011) afirma que a emissão do parecer reflete o entendimento do auditor acerca dos dados em exame, de uma forma padrão e resumida que dê, aos leitores, em geral, uma noção exata dos trabalhos que realizou e o que concluiu.

A finalidade do parecer é divulgar, de forma nítida e objetiva, a ideia do auditor a respeito das demonstrações, sendo fundamental que o parecer esteja apropriado conforme as normas vigentes de contabilidade e de auditoria.

Perez Jr. (2010 apud. FUSIGER; SILVA; CARRARO, 2015) evidencia que o parecer dos auditores independentes é o documento pelo qual o auditor expressa sua opinião sobre as

demonstrações contábeis auditadas. Entretanto, o autor salienta que a opinião do auditor não representa sua opinião com relação à adequação, ou não, das demonstrações contábeis, mas relacionadas às normas estabelecidas para sua elaboração.

A NBC TA 700 que trata da Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis aborda o compromisso do profissional independente para desenvolver um conceito sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do teor do relatório emitido como resultado da auditoria realizada. Segundo esta norma, os objetivos do auditor são (CFC, 2009, p. 3):

- a) Formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida; e
- b) Expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito que também descreve a base para a referida opinião.

Em relação à estrutura do parecer de auditoria independente, a NBC TA 700 (CFC, 2009, p. 6-8) estabelece que, em condições normais, o parecer deve conter quatro parágrafos:

- **Parágrafo introdutório:** no qual identifica a organização auditada, apresenta as demonstrações que serão avaliadas, também as datas e os períodos relativos, referencia o compromisso do auditor a respeito das demonstrações e como elas foram elaboradas;
- **Segundo parágrafo:** este parágrafo refere-se à Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis em ter cuidado pelas informações apropriadas divulgadas por ela;
- **Terceiro parágrafo:** é determinado de Responsabilidade do auditor, que é divulgar seu juízo com relação às demonstrações contábeis, também precisará ser enfatizado que a auditoria foi dirigida segundo as normas vigentes; e
- **Quarto parágrafo:** consiste no parágrafo da opinião do auditor, onde ele divulgará seu entendimento sobre as demonstrações expostas no primeiro parágrafo.

Attie (2011, p. 98) destaca que “pode ocorrer a inclusão de um ou mais parágrafos, em que o auditor realiza seus comentários ou referências a notas explicativas de possíveis divergências ou discordâncias em relação às demonstrações contábeis ou ao trabalho realizado”.

Ainda, a respeito do pronunciamento do parecer de auditoria, a Resolução CFC nº 1.320/11, aprovou o CTA 02 que trata da Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas. Conforme este comunicado técnico (CT), as práticas contábeis adotadas no Brasil exibem algumas diferenças no tocante às normas internacionais de relatório financeiro (IFRS). Visto isso, os auditores independentes devem considerar algumas situações para poder emitir seu parecer (CFC, 2011, p. 3):

- a) Demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil;
- b) Demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS); e
- c) Quando aplicável, apresentação dessas demonstrações (individuais e consolidadas) lado a lado, em um único conjunto de demonstrações contábeis ou separadamente (um conjunto contendo as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e outro conjunto de acordo com as IFRS).

O parecer de auditoria é um documento importante pelo qual o auditor emite sua opinião com imparcialidade, ou decide por abster dela, no que diz respeito às demonstrações contábeis auditadas destacando se as mesmas foram elaboradas de acordo com as normas contábeis.

2.2.3.2 Tipos de Pareceres

O auditor precisará descrever ordenada e detalhadamente sobre o que foi analisado e avaliado ao término do trabalho. Ao preparar o parecer, o auditor independente emite sua opinião em referência as demonstrações contábeis da entidade auditada. A NBC TA 705, que trata das modificações na opinião do auditor independente, determina três espécies de opinião modificada: opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião.

Vale enfatizar que, o parecer sem ressalva, sugere que o profissional independente está convicto que as demonstrações foram preparadas conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade e demais princípios, disposições contábeis e leis vigentes. É admissível afirmar que é o parecer ideal, pois as demonstrações contábeis analisadas constituem preparo conforme as normas exigidas. Crepaldi (2012, p. 313), afirma que:

O parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações em procedimentos contábeis, os efeitos delas foram adequadamente determinados e revelados nas demonstrações contábeis. Nesses casos, não é requerida nenhuma referência no parecer.

O parecer com ressalva advém no momento que o auditor deduz que as discordâncias ou restrições no trabalho não são acentuadas a ponto de ser indispensável emitir um parecer adverso ou com abstenção de opinião. Só é cabível o emprego de expressões como *exceto por*, *exceto quanto* ou *com exceção de*, com relação aos resultados do objeto da ressalva. Também se deve enfatizar que os dados explicando a ressalva constante no parecer deve deixar clara compreensão a todos os usuários.

Silva (2014, p. 24), menciona que “o parecer com ressalva é referente às situações em que foi identificado um desvio das normas e práticas contábeis nas demonstrações, mas essa discordância não impacta o suficiente para que haja um parecer adverso ou abstenção de opinião, ou seja, esse desvio pode ser mensurado com certa razoabilidade”.

Conforme a Resolução CFC nº 1.232, no seu item 7, a opinião com ressalva deve ser expressa quando (CFC, 2009, p. 5-6):

- (a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou
- (b) ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

O auditor precisará emitir parecer adverso quando ao realizar a análise das demonstrações, verificar que as mesmas estão incorretas ou incompletas, apresentando distorções relevantes, de tal forma que se torne impossível de enunciar um parecer com ressalva.

O relatório com opinião adversa é emitido quando o auditor aplicou todos os procedimentos de auditoria na extensão que julgou necessário e encontrou alguma(s) discordância(s) de práticas contábeis que afetaram as demonstrações contábeis e desqualificaram o conjunto, o qual deixou de representar a situação patrimonial e financeira da empresa. (PEREZ JR., 2012, p. 175 apud. TRINTIN; FAVERO, 2015, p. 109).

A NBC TA 705, no seu item 8, (CFC, 2009, p. 6) explicita que “o auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis”.

Já o parecer com abstenção de opinião, segundo a NBC TA 705, item 9, (CFC, 2009, p. 6), é quando o auditor “não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas”. O auditor só deve consentir em não emitir sua opinião sobre as demonstrações contábeis quando por pretexto de uma observação expressiva, não conseguir evidência apropriada para basear a opinião.

A abstenção de opinião ocorre, quando o auditor não consegue, por meio de seus trabalhos de auditoria, emitir opinião por não obter confirmação de informações para fundamentá-las. (DAMASCENA; FIRMINO; PAULO, 2011).

Complementando, a NBC TA 706, Resolução CFC nº 1.233, delibera que o auditor poderá emitir um parágrafo de ênfase no parecer, caso constate ser indispensável chamar a atenção dos usuários em relação a elementos aditivos ressaltantes. A norma dispõe, em seu item 5, que (CFC, 2009, p. 5):

Parágrafo de ênfase é o parágrafo incluído no relatório de auditoria 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.

O auditor deverá inserir o parágrafo de ênfase após o parágrafo de opinião utilizando o título “Ênfase”, caso queira chamar a atenção dos usuários para certo assunto. Vieira (2012) afirma que, caso seja verificado que há alguma inconformidade que não afetará na integridade das demonstrações analisadas durante a auditoria, o auditor poderá emitir um parágrafo de ênfase, sendo que para conter tal parágrafo, deve apresentar algum tipo de apontamento que identifica suas colocações emitidas no parecer de auditoria.

Enquanto que nas ressalvas são mencionados eventos que são explicados no parecer, o parágrafo de ênfase poderá abranger um dado mais relevante pelo fato de advir de uma dúvida.

Da mesma forma, poderá adicionar um parágrafo de outros assuntos, caso entenda ser fundamental ponderar sobre um assunto que não foi exposto nas demonstrações contábeis. A NBC TA 706 (CFC, 2009b, p. 5) também define que:

Parágrafos de outros assuntos é o parágrafo incluído no relatório de auditoria que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria, a responsabilidade do auditor ou o relatório de auditoria.

Portanto, o parecer enunciado pelo auditor independente não deve excluir informações observadas condescendentes incluídas nas demonstrações. Nele devem ser incluídas todas as minudências das demonstrações que provenham ocasionar esclarecimentos para os usuários, visto que o mesmo exhibe o nível de adesão da entidade as normas de contabilidade.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Conforme descrito anteriormente, a pesquisa considera as companhias do subsetor de embalagem, madeira e papel listadas no sítio da Bovespa, referentes ao período de 2010 a 2015. Foram analisadas 11 Companhias, que estão apresentadas, no Quadro 1, detalhadamente, de acordo com a classificação da BM&F Bovespa:

Quadro 1 - Empresas do subsetor de embalagem, madeira e papel.

SETOR DE MATERIAIS BÁSICOS	SUBSETOR EMBALAGEM, MADEIRA E PAPEL.	SEGMENTOS	RAZÃO SOCIAL	NOME DE PREGÃO
		MADEIRA	DURATEX S.A.	DURATEX
			EUCATEX S.A INDÚSTRIA E COMÉRCIO	EUCATEX
		PAPEL E CELULOSE	CELULOSE IRANI S.A.	CELUL IRANI
			FIBRIA CELULOSE S.A.	FIBRIA
			KLABIN S.A.	KLABIN S/A
			CIA MELHORAMENTO DE SÃO PAULO	MELHOR SP
			SANTHER FAB DE PAPEL STA THEREZINHA S.A.	SANTHER
			SUZANO HOLDING S.A.	SUZANO HOLD
			SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.	SUZANO PAPEL
EMBALAGENS	ÉVORA S.A.		EVORA	
	METALGRÁFICA IGUAÇU S.A.	METAL IGUAÇU		

Fonte: Elaborado pela autora.

Na Tabela 1, é apresentado o total de companhias listadas na Bovespa nos segmentos analisados, de 2010 a 2015, das quais foram extraídos 62 pareceres de auditoria. Observa-se que, em 2015, 4 empresas não apresentavam parecer disponível para análise.

Tabela 1 - Total de empresas do subsetor de Embalagem, Madeira e Papel listadas na Bovespa por ano

Total de empresas por ano	2010		2011		2012		2013		2014		2015	
	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)
Companhias com parecer	11	100%	11	100%	11	100%	11	100%	11	100%	7	63,64%
Companhias sem parecer disponível ou indevido	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4	36,36%
Total de empresas no exercício	11	100%	11	100%	11	100%	11	100%	11	100%	11	100%

Fonte: Elaborada pela autora.

Conforme os dados apresentados na Tabela 2, nota-se que as entidades analisadas possuem preferência em contratar as empresas de auditoria denominadas de Big Four. Esta nomenclatura é empregada para se fazer referência às quatro maiores empresas especializada em auditoria e consultoria do mundo: Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, Ernst & Young e Pricewaterhousecoopers.

Tabela 2 - Quantidade de entidades auditadas por empresa do grupo Big Four e demais empresas de auditoria

Big Four e demais empresas de auditoria	2010		2011		2012		2013		2014		2015	
	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)
Deloitte Touche Tohmatsu	2	18,18%	2	18,18%	1	9,09%	1	9,09%	1	9,09%	1	14,29%
KPMG Auditores Independentes	1	9,09%	1	9,09%	2	18,18%	2	18,18%	2	18,18%	1	14,29%
Ernst & Young	3	27,27%	2	18,18%	1	9,09%	1	9,09%	2	18,18%	1	14,29%
Pricewater-Housecoopers	3	27,27%	3	27,27%	4	36,36%	4	36,36%	3	27,27%	2	28,57%
Demais empresas de auditoria	2	18,18%	3	27,27%	3	27,27%	3	27,27%	3	27,27%	2	28,57%
Total geral de empresas com parecer	11	100%	11	100%	11	100%	11	100%	11	100%	7	100%

Fonte: Elaborada pela autora.

Pode-se verificar que em todos os anos houve uma predominância das empresas do grupo Big Four, isso acontece por causa da necessidade em ter empresas de auditoria de confiança e tradição no mercado internacional, causando credibilidade nas demonstrações contábeis auditadas. Em 2010, duas empresas de auditoria independente apresentaram maior frequência de empresas auditadas, a Ernst & Young e a Pricewaterhousecoopers, ambas com 27,27%, respectivamente.

Nos anos seguintes teve uma concentração maior da participação da Pricewaterhousecoopers e das demais empresas de auditoria na quantidade de empresas auditadas. Sobressai-se ainda a Pricewaterhousecoopers, empregando o maior número de empresas auditadas, nos anos de 2012 e 2013, com 36,36% em ambos, respectivamente. Verifica-se ainda que ocorreu uma redução no número de empresas auditadas pela Deloitte Touche Tohmatsu no decorrer dos anos.

Os quadros 2, 3, 4, 5, 6 e 7 expõem, de forma detalhada, as companhias auditadas, as empresas de auditoria e os tipos de pareceres emitidos em cada ano.

Quadro 2 - Empresas de auditoria responsáveis pela emissão dos pareceres nas companhias auditadas em 2010

Companhias Auditadas	Empresas de Auditoria	Tipo de Parecer
Duratex S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Eucatex S.A. Indústria e Comércio	Ernst & Young	Com ressalva e parágrafo de ênfase
Celulose Irani S.A.	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Fibria Celulose S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Klabin S.A.	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Cia Melhoramento de São Paulo	Audimar Auditores Independentes	Sem ressalva
Santher Fab de Papel Sta Therezinha S.A.	Pricewaterhousecoopers	Com ressalva e parágrafo de ênfase
Suzano Holding S.A.	Ernst & Young	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Suzano Papel e Celulose S.A.	Ernst & Young	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Évora S.A.	KPMG Auditores Independentes	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Metalgráfica Iguaçu S.A.	Moore Stephens Boeing	Com ressalva

Fonte: Elaborado pela autora.

Quadro 3 - Empresas de auditoria responsáveis pela emissão dos pareceres nas companhias auditadas em 2011

Companhias Auditadas	Empresas de Auditoria	Tipo de Parecer
Duratex S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Eucatex S.A. Indústria e Comércio	Grant Thornton	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Celulose Irani S.A.	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Fibria Celulose S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Klabin S.A.	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Cia Melhoramento de São Paulo	Audimar Auditores Independentes	Sem ressalva
Santher Fab de Papel Sta Therezinha S.A.	Pricewaterhousecoopers	Com ressalva
Suzano Holding S.A.	Ernst & Young	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Suzano Papel e Celulose S.A.	Ernst & Young	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Évora S.A.	KPMG Auditores Independentes	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Metalgráfica Iguaçu S.A.	Moore Stephens Boeing	Com ressalva

Fonte: Elaborado pela autora.

Quadro 4 - Empresas de auditoria responsáveis pela emissão dos pareceres nas companhias auditadas em 2012

Companhias Auditadas	Empresas de Auditoria	Tipo de Parecer
Duratex S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Eucatex S.A. Indústria e Comércio	Grant Thornton	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Celulose Irani S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Fibria Celulose S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Klabin S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Cia Melhoramento de São Paulo	LCC Auditores Independentes	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Santher Fab de Papel Sta Therezinha S.A.	Ernst & Young	Sem ressalva
Suzano Holding S.A.	KPMG Auditores Independentes	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Suzano Papel e Celulose S.A.	KPMG Auditores Independentes	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Évora S.A.	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Metalgráfica Iguazu S.A.	Moore Stephens Boeing	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase

Fonte: Elaborado pela autora.

Quadro 5 - Empresas de auditoria responsáveis pela emissão dos pareceres nas companhias auditadas em 2013

Companhias Auditadas	Empresas de Auditoria	Tipo de Parecer
Duratex S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Eucatex S.A. Indústria e Comércio	Grant Thornton	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Celulose Irani S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Fibria Celulose S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Klabin S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Cia Melhoramento de São Paulo	LCC Auditores Independentes	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Santher Fab de Papel Sta Therezinha S.A.	Ernst & Young	Sem ressalva
Suzano Holding S.A.	KPMG Auditores Independentes	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Suzano Papel e Celulose S.A.	KPMG Auditores Independentes	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Évora S.A.	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Metalgráfica Iguazu S.A.	Moore Stephens Boeing	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase

Fonte: Elaborado pela autora.

Quadro 6 - Empresas de auditoria responsáveis pela emissão dos pareceres nas companhias auditadas em 2014

Companhias Auditadas	Empresas de Auditoria	Tipo de Parecer
Duratex S.A.	Ernst & Young	Sem ressalva
Eucatex S.A. Indústria e Comércio	Grant Thornton	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase
Celulose Irani S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva
Fibria Celulose S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva
Klabin S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva
Cia Melhoramento de São Paulo	LCC Auditores Independentes	Sem ressalva
Santher Fab de Papel Sta Therezinha S.A.	Ernst & Young	Sem ressalva
Suzano Holding S.A.	KPMG Auditores Independentes	Sem ressalva
Suzano Papel e Celulose S.A.	KPMG Auditores Independentes	Sem ressalva
Évora S.A.	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem ressalva
Metalgráfica Iguaçu S.A.	Mazars Auditores Independentes	Sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase

Fonte: Elaborado pela autora.

Quadro 7 - Empresas de auditoria responsáveis pela emissão dos pareceres nas companhias auditadas em 2015

Companhias Auditadas	Empresas de Auditoria	Tipo de Parecer
Duratex S.A.	Ernst & Young	Sem ressalva
Eucatex S.A. Indústria e Comércio	Grant Thornton	Sem ressalva
Celulose Irani S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva
Fibria Celulose S.A.	Baker Tilly Brasil	Sem ressalva
Klabin S.A.	Pricewaterhousecoopers	Sem ressalva
Cia Melhoramento de São Paulo	-	Nenhum parecer encontrado
Santher Fab de Papel Sta Therezinha S.A.	-	Nenhum parecer encontrado
Suzano Holding S.A.	-	Nenhum parecer encontrado
Suzano Papel e Celulose S.A.	KPMG Auditores Independentes	Sem ressalva
Évora S.A.	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem ressalva
Metalgráfica Iguaçu S.A.	-	Nenhum parecer encontrado

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme observado nos quadros 2, 3, 4, 5, 6 e 7, houve a troca de empresas de auditoria entre as companhias auditadas no decorrer dos anos. Vale destacar a Pricewaterhousecoopers, que foi responsável por emitir os pareceres da companhia Fibria Celulose S.A., de 2010 a 2014, e também a Grant Thornton, que auditou a Eucatex S.A. Indústria e Comércio, entre 2011 e 2015.

Analisando os quadros acima, percebe-se que aconteceu modificação no tipo de parecer emitido quando ocorreu a substituição nas empresas de auditoria. Como exemplo, destaca-se a empresa Duratex S.A., a mesma foi auditada pela Pricewaterhousecoopers, de 2010 a 2013, sendo emitido o parecer sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase. Entretanto, em

2014, quando sucedeu a mudança de empresa de auditoria para Ernst & Young, a natureza do parecer mudou para sem ressalva e não conteve parágrafos de ênfase.

Ainda pode-se verificar que, entre 2010 e 2011, incidiu a emissão de pareceres com ressalva. Pode-se presumir que isto é devido a mudanças nas normas contábeis e ter entrado em vigor as novas leis das sociedades anônimas em 2010. Em 2015 conteve a predominância de empresas que exibiram parecer sem ressalva e sem parágrafo de ênfase e 4 empresas que não tinham parecer no site até a data da pesquisa.

A Tabela 3 apresenta os tipos de pareceres que foram emitidos e apresenta destacado, em negrito, a quantidade de pareceres que incluíam os itens desta pesquisa.

Tabela 3 - Tipos de pareceres encontrados no sítio da Bovespa

Tipos de parecer encontrados	2010		2011		2012		2013		2014		2015	
	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)
Sem ressalva e sem parágrafo de ênfase	1	9,09%	1	9,09%	1	9,09%	1	9,09%	9	81,82%	7	63,64%
Parecer sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase	7	63,64%	8	72,73%	10	90,91%	10	90,91%	2	18,18%	-	-
Parecer com ressalva	1	9,09%	2	18,18%	-	-	-	-	-	-	-	-
Parecer com ressalva e parágrafo de ênfase	2	18,18%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Nenhum parecer encontrado ou indisponível	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4	36,36%
Total geral	11	100%	11	100%	11	100%	11	100%	11	100%	11	100%

Fonte: Elaborada pela autora.

Ao analisar a Tabela 3, constata-se que dos 62 pareceres de auditoria analisados, têm-se 37 pareceres sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase, 3 pareceres com ressalva e 2 pareceres com ressalva e parágrafo de ênfase. Observa-se que, em 2012 e 2013, ambos os anos, respectivamente, apresentaram 90,91% de pareceres sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase. Verifica-se também que, em 2010, apenas 18,18% dos pareceres continham ressalva e parágrafo de ênfase juntos, e isso ocorre somente nesse determinado ano.

Cabe ressaltar que, no ano de 2015, houve 4 empresas, como citadas anteriormente, que não apresentaram parecer no sítio da Bovespa. No entanto, as outras 7 empresas emitiram pareceres sem ressalva e sem parágrafo de ênfase. Logo, em 2015, nenhuma empresa divulgou pareceres que abrangessem os itens do estudo.

Com relação à pesquisa, nota-se que nas empresas auditadas não foram encontrados pareceres com opinião adversa ou abstenção de opinião.

Abaixo, a Tabela 4 traz os fatores que ocasionaram os pareceres com ressalvas nos anos de 2010 e 2011, respectivamente.

Tabela 4 - Motivos mais frequentes de ressalva em 2010 e 2011

Motivos mais frequentes de ressalva – 2010 e 2011	2010		2011	
	Nº	%	Nº	%
Inadimplência na amortização das parcelas devidas dentro do cronograma	1	33,33%	-	-
Estoque de produtos acabados superavaliados	1	33,33%	-	-
Saldo de debêntures e empréstimos com cláusulas restritivas financeiras não cumpridas/Falta de reclassificação de parcelas registradas no passivo circulante para o passivo não circulante	1	33,33%	1	50%
Alteração de método de avaliação dos estoques de produtos acabados	-	-	1	50%
Total de pareceres com ressalva	3	100%	2	100%

Fonte: Elaborada pela autora.

Observando a tabela, nota-se que em 2010 houve 3 motivos de opinião com ressalva nos pareceres das empresas auditadas. Com relação à inadimplência na amortização das parcelas devidas, a mesma acontece quando a empresa devedora descumpre a obrigação de pagar uma dívida ou prestação. Outro evento presente nos pareceres do ano de 2010 é o estoque de produtos acabados superavaliados. Esse método ilícito pode se dar quando existem vendas de mercadorias sem a referente emissão do comprovante fiscal, e com isso, a empresa compreende no Inventário as quantidades que precisariam incluir fisicamente. Outra forma consistiria em falhas no registro contábil a maior que o registro de inventário.

E por fim, têm-se como motivo de ressalva nesse ano o saldo de debêntures e empréstimos com cláusulas restritivas financeiras não cumpridas pela companhia, apesar da Companhia ter alcançado a desistência dos débitos pelas instituições antes da data limite, a mesma

precisaria ter reclassificado para o ativo circulante as parcelas de debêntures e empréstimos mencionadas no passivo não circulante.

Já no ano de 2011, observa-se que os motivos se assemelham, com algumas exceções, a exemplo da alteração de método de avaliação dos estoques de produtos acabados. Isso se dá ao fato que, ao realizar a mudança no método de avaliação dos estoques de produtos acabados, a companhia poderá deixar de adotar os critérios presumidos nos Pronunciamentos Contábeis caso não concretize os ajustes imprescindíveis para assegurar a comparação das demonstrações contábeis.

Vale ressaltar que nos anos seguintes não foram emitidos pareceres com ressalva pelas empresas analisadas, mas somente pareceres sem ressalva e/ou parágrafos de ênfase.

Na Tabela 5, mostrada adiante, são agregados todos os motivos de parágrafos de ênfase, ano a ano, como forma de comparação de acordo com sua frequência.

Tabela 5 - Motivos mais frequentes de parágrafos de ênfase presentes de 2010 a 2014

Motivos mais frequentes de parágrafos de ênfase presentes de 2010 a 2014	2010		2011		2012		2013		2014	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Diferenças entre as práticas contábeis adotadas no Brasil e nos EUA que atingem as Demonstrações Contábeis/Reapresentação das demonstrações financeiras	8	88,89%	8	100%	9	90%	9	90%	1	50%
Assuntos relacionados a discussões judiciais/Continuidade Operacional	-	-	-	-	1	10%	1	10%	1	50%
Divulgação de transação com parte relacionada referente à venda de créditos	1	11,11%	-	-	-	-	-	-	-	-
Total de pareceres com parágrafos de ênfase	9	100%	8	100%	10	100%	10	100%	2	100%

Fonte: Elaborada pela autora.

Conforme visto, em 2010, verifica-se que dos 9 parágrafos de ênfase existentes nos pareceres analisados, 8 são devidos às demonstrações contábeis serem elaboradas conforme as práticas contábeis adotadas no Brasil, sendo diferentes das práticas dos EUA, isso se incide à avaliação dos investimentos em controladas e coligadas pelo método de equivalência patrimonial, sendo que para a IFRS é pelo valor justo, representando 88,89%.

Ainda, 11,11% dos motivos, correspondem a um parágrafo de ênfase que faz menção a divulgação de transação com parte relacionada referente à venda de créditos. As transações com partes relacionadas podem comprometer ou não, a condição financeira da empresa, visto que é importante determinar os limites de atuação dessas partes fazendo com que não traga conflitos de interesses e possíveis prejuízos para a entidade.

Nesse contexto, percebe-se que todos os parágrafos de ênfases presentes nos pareceres analisados em 2011 representam as diferenças das práticas contábeis adotadas no Brasil e nos EUA e também a reapresentação das demonstrações financeiras que podem acontecer por várias causas desde situações que danificarão as demonstrações contábeis até para excluir a consequência da opinião com ressalva ou adversa emitida pelo auditor.

Constata-se em 2012 que 90% dos parágrafos de ênfase mencionam como motivo as diferenças das práticas contábeis adotadas no Brasil e nos EUA, como também a reapresentação das demonstrações financeiras. Após, observou-se que 10% dos pareceres exibem assuntos relacionados a discussões judiciais. Essas discussões judiciais podem relatar tanto questões judiciais entre fornecedores, como também impostos que estão sendo contestados no âmbito judicial. Isso afeta as demonstrações contábeis quando há perda no processo judicial.

Em 2013, continua a verificar a reincidência das diferenças das práticas contábeis tomadas no Brasil e nos EUA, juntamente com a reapresentação das demonstrações financeiras, com 90%. Faz-se necessário destacar o surgimento da continuidade operacional em 2013 como segundo motivo de maior incidência. As dúvidas em relação à continuidade operacional podem vir de eventos como passivo a descoberto, prejuízos periódicos e prejuízo no capital de giro.

Constata-se que, em 2014, os motivos mais frequentes de parágrafos de ênfase são os mesmos encontrados nos anos anteriormente analisados. Por fim, verifica-se que o maior motivo de parágrafos de ênfase nos anos de 2010 a 2014 são as diferenças das práticas contábeis adotadas no Brasil e nos EUA junto com a reapresentação das demonstrações financeiras. Vale relembrar que no ano de 2015 não conteve pareceres com parágrafos de ênfase.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

A contabilidade brasileira tem buscado se adequar a contabilidade internacional, e com isso, é necessário que ocorram alterações tanto no trabalho como no perfil do profissional contábil. Essa adequação desenvolveu a necessidade de ter um mercado mais confiável. Assim, a auditoria independente é rotulada como um instrumento que exerce um papel muito importante por sua objetividade e clareza. A mesma é responsável por emitir um parecer sobre as demonstrações financeiras publicadas pela companhia analisada, e assim, dar sua opinião de acordo com as normas contábeis.

O estudo procurou determinar quais os fatores mais frequentes que causam a emissão de pareceres de auditoria com ressalva e/ou parágrafos de ênfase nas empresas do subsetor de embalagem, madeira e papel listadas na Bovespa nos anos de 2010 a 2015.

Analisando os pareceres emitidos pelas empresas de auditoria no que diz respeito às demonstrações contábeis das empresas analisadas na pesquisa, observa-se que a maioria das companhias examinadas foram auditadas por firmas de auditoria nomeadas de Big Four. Supõe-se que isso acontece pelo fato dessas empresas propagarem mais credibilidade, confiabilidade, divulgando as informações de forma transparente, aperfeiçoando o relacionamento com os usuários da informação.

Com relação aos tipos de pareceres encontrados na pesquisa, verificou-se que há o domínio dos pareceres sem ressalva, mas com parágrafos de ênfase. Contudo, observam-se poucas ressalvas e alguns pareceres indisponíveis no sítio da Bovespa.

Ao analisar os pareceres com ressalva das companhias que compuseram a pesquisa, listaram-se os seguintes motivos mais frequentes: saldo de debêntures e empréstimos com cláusulas restritivas financeiras não cumpridas e falta de reclassificação das parcelas registradas no passivo circulante para o passivo não circulante, inadimplência na amortização das parcelas devidas, estoque de produtos acabados superavaliados e alteração de método de avaliação dos estoques de produtos acabados.

Em relação aos parágrafos de ênfase examinados, os principais fatores para a emissão são: diferenças entre as práticas contábeis adotadas no Brasil e nos EUA e a rerepresentação das demonstrações financeiras, assuntos relacionados a discussões judiciais e continuidade operacional, divulgação de transação com parte relacionada. De acordo com a pesquisa, verifica-se a maior frequência com relação as diferenças das práticas contábeis no Brasil e IFRS em conjunto com a rerepresentação das demonstrações.

Conclui-se que os objetivos indicados nessa pesquisa foram atingidos, visto que foram identificados os motivos mais frequentes de pareceres com ressalva e/ou parágrafos de ênfase nas empresas examinadas. Com o aperfeiçoamento dos pareceres de auditoria, devido às mudanças nas normas contábeis, é necessário que o auditor independente esteja atento quanto a essas mudanças, buscando aprimorar-se para exercer seu papel de forma segura.

Assim, recomendam-se novas pesquisas com relação aos pareceres com ressalva e/ou parágrafos de ênfase incluídos aos outros segmentos da Bovespa. Seria ainda interessante um estudo sobre as consequências dos pareceres sem ressalva e com ressalva para as empresas.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santo; ARRUDA, Daniel Gomes. **Fundamentos da auditoria: a auditoria das demonstrações financeiras em um contexto geral.** São Paulo: Saraiva, 2012.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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

BASSETTI, Aldecir. **Rotação de auditores independentes e a análise dos pareceres antes e depois do rodízio.** 2011. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape), Vitória.

BELLI, Ana Paula. **Evidenciação da mensuração do valor justo e alusão no parecer de auditoria.** 2014. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS (BM&FBOVESPA). Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/>. Acesso em: 23 mar. 2016.

BRASIL. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Dispõe sobre as sociedades por ações e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras, alterando e revogando dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Palácio do Planalto, Brasília, DF, 28 dezembro 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 18 abr. 2016.

COMISSÃO VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Instrução CVM nº 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, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes. Brasília: CVM, 1999. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst308.html>>. Acesso em: 19 abr 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1.203**, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1203_2009.htm>. Acesso em: 20 abr 2016.

_____. **Resolução nº 1.231**, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 700 – Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1231_2009.htm>. Acesso em: 25 abr 2016.

_____. **Resolução CFC nº 1.232**, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 705 – modificações na opinião do auditor independente. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1232_2009.htm>. Acesso em: 18 abr 2016.

_____. **Resolução CFC nº 1.233**, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 706 – Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1233_2009.htm>. Acesso em: 26 abr 2016.

_____. **Resolução CFC nº 1.279**, de 8 de abril de 2010. Altera a data de aplicação das NBC PA e TAs, aprovadas pelas Resoluções CFC nº 1.201/09 a 1.238/09, e das NBC TRs, aprovadas pelas Resoluções CFC nº 1.274/10 e 1.275/10. Brasília: CFC, 2010. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1279_2010.htm>. Acesso em: 26 abr 2016.

_____. **Resolução nº 1.320**, de 21 de janeiro de 2011. Aprova o CTA 02 – Emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas. Brasília: CFC, 2011. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/CTA02>. Acesso em: 25 abr 2016.

CONSENZA, J. P.; GRATEROM, I. R. G. A auditoria da contabilidade criativa. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: RBC, v. 32, n. 143, p. 43-62, set/out/2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CRUZ, Alair José da; SANTOS, Flávia Nonato dos. Identificação e avaliação de pareceres com foco nas ressalvas apontadas pela auditoria externa em empresas do seguimento têxtil. **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade (RAGC)**, Monte Carmelo, v. 2, n. 3, p. 17-37, jan/jun/2014.

DAMASCENA, Luzivalda Guedes; FIRMINO, José Emerson; PAULO, Edilson. Estudo sobre os pareceres de auditoria: análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 2, p. 125-154, abr/jun/2011.

DAMASCENA, Luzivalda Guedes; CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega; PAULO, Edilson. Divergências entre parágrafos de ressalva e parágrafos de ênfase nos pareceres de auditoria. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 2, p. 50-66, maio/ago/2011.

FERREIRA, Marília Paranaíba. **Rodízio de auditores independentes nas instituições financeiras que negociam ações na Bovespa no período de 1997 a 2011**. 2013. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, Universidade Federal de Goiás, Goiânia.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. apud LAZZAROTTO, Maiara. O que pensam os usuários de auditoria? **Revista Unemat de Contabilidade**, v. 4, n. 7, p. 77-89, jan/jun/ 2015.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRAMLING, Audrey A.; JOHNSTONE, Karla M.; RITTENBERG, Larry E. **Auditoria**. 7. ed. Tradução Técnica Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil: teoria e prática**. 5. ed. Revista Atualizada. Curitiba: Juruá, 2012.

JURADO, Tatiane Alves. **O impacto dos relatórios de auditoria com ressalvas na valorização das ações das empresas listadas na Bovespa**. 2015. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Faculdade de Gestão e Negócios, Universidade Metodista de Piracicaba, Piracicaba.

KAUARK, Fabiana; MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da pesquisa: um guia prático**. Itabuna, BA: Via Litterarum, 2010.

LONGO, C. G. apud FUSIGER, P.; SILVA, L. M.; CARRARO, W. B. W. H. Auditoria Independente: principais infrações que acarretam em processo administrativo sancionador pela comissão de valores mobiliários. **Revista Contexto**, v. 15, n. 30, p. 76-93, maio/ago/2015.

LUVIZETTO, Bárbara Jung. **Pareceres dos auditores independentes das empresas listadas na BM&FBovespa: análise dos parágrafos de ênfase e outros assuntos pré e pós a convergência das demonstrações contábeis**. 2013. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

MACHADO, Lúcio de Souza; FERREIRA, Marília Paranaíba; SANTOS, Eduardo José dos. Rodízio de auditores independentes nas instituições financeiras que negociam ações na Bovespa e reflexos nos relatórios dos auditores independentes. In: SEMEAD – SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 17, 2014, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2014. Disponível em: <<http://sistema.semead.com.br/17semead/resultado/trabalhosPDF/48.pdf>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

NASCIMENTO, Sizenando José Vilar do. **Transparência e qualidade na emissão dos relatórios de auditoria: um estudo nas empresas do setor de construção civil listadas no site da BM&FBOVESPA**. 2014. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande.

NETO, Francisco Stenico. **A influência da governança corporativa no gerenciamento de resultados nas empresas brasileiras de capital aberto**. 2010. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Faculdade de Gestão e Negócios, Universidade Metodista de Piracicaba, Piracicaba.

PEREZ JR., J. H. apud FUSIGER, P.; SILVA, L. M.; CARRARO, W. B. W. H. Auditoria Independente: principais infrações que acarretam em processo administrativo sancionador pela comissão de valores mobiliários. **Revista Contexto**, v. 15, n. 30, p. 76-93, maio/ago/2015.

_____. apud TRINTIN, Renan da Silva; FAVERO, Hamilton Luiz. Relatório Técnico de Auditoria Realizado na Área de Disponibilidades da Empresa ABC – um estudo de caso. **Revista de Pós-Graduação Faculdade Cidade Verde**, v. 1, n. 1, p. 96-141, 2015.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani César. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIBEIRO, Osni Moura; RIBEIRO, Juliana Moura. **Auditoria fácil**. São Paulo: Saraiva, 2012.

RICCI, Ângela A.R.V. **Análise de conteúdo aplicada aos relatórios de auditoria das empresas de tecnologia da informação no Brasil**. 2014. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo

SILVA, Andressa Henning; FOSSÁ, Maria Ivete Trevisan. Análise de conteúdo: exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. In: IV ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 4., 2013, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília/DF: UFRB, 2013. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnEPQ/enepq_2013/2013_EnEPQ129.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2016.

SILVA, Jonathan Victor Lopes da. **Influência da divulgação contábil no retorno financeiro das ações das companhias abertas brasileiras**. 2014. Monografia (Graduação em Administração) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal.

SOUZA, Dalva Inês de. et al. **Manual de orientações para projetos de pesquisa**. Novo Hamburgo, RS: FESLSVC, 2013.

TEIXEIRA, Danilo de Lima; ARCOLEZE, Luciano; TARIFA, Marcelo Resquetti. Estudo sobre os relatórios dos auditores independentes: análise das opiniões modificadas e parágrafos de ênfase existentes nas demonstrações financeiras das companhias listadas na BM&FBovespa no ano de 2011. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 5, n. 8, p. 3-19, jan/jun/2014.

TRISTÃO, Elisa Delazari et al. Análise dos relatórios de auditoria independente das empresas do novo mercado do ano de 2011 a 2013. In: CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 6., 2015, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: UFSC, 2015. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/75_15.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2016.

VIANA, Mayara Mendes do Carmo; NEGRA, Elizabete Marinho Serra. Análise dos relatórios de auditoria externa quanto à divulgação de informações e seus reflexos pela adoção de padrões internacionais de contabilidade. **Revista da Escola de Negócios**, n. 1, p. 51-66, nov/2014.

VIEIRA, Andreza Aparecida. **Parecer de auditoria das empresas listadas no novo mercado: uma análise dos parágrafos de ênfase**. 2012. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.