



ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DAS COMPANHIAS LISTADAS NA BMF&BOVESPA NO ANO DE 2012

Marcelo Antonio Pierri Junior
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
marcelopierrijr@gmail.com

Luiz Alberton
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
luiz.alberton@ufsc.br

RESUMO

O meio de interação entre os usuários das informações contábeis e da auditoria contábil é através da emissão do relatório de auditoria, que faz parte das demonstrações contábeis emitidas pelas companhias abertas brasileiras. O objetivo deste estudo consiste em verificar as informações contidas nos relatórios de auditoria, no que se referem aos conteúdos abordados nos parágrafos base de opinião e aos conteúdos abordados nos pronunciamentos contábeis. Para isso, foi realizada uma pesquisa classificada como descritiva, com abordagem predominantemente qualitativa através da análise de conteúdo. Foram coletados 512 relatórios de auditoria das empresas listadas na BMFBOVESPA no ano de 2012, retiraram-se da amostra 168 empresas pelo fato de serem empresas financeiras ou por possuírem dados incompletos para a pesquisa. Os resultados da pesquisa evidenciam que há correlação dos assuntos dos parágrafos modificados com os assuntos abordados nos conteúdos dos pronunciamentos, mostrando que a convergência internacional e os pronunciamentos contábeis são importantes também para a emissão do relatório de auditoria, por conter vários assuntos abordados no produto final da auditoria. Conclui-se que este estudo pode contribuir para uma concepção do relatório de auditoria de forma mais clara para o entendimento do usuário das informações contábeis, refletindo-se nas informações contábeis dispostas nos pronunciamentos.

Palavras-Chave: Relatórios de auditoria; Auditoria contábil; Pronunciamentos contábeis.



1. INTRODUÇÃO

Nas publicações dos relatórios de auditorias independentes realizadas antes das alterações dos normativos de auditoria, Almeida (2006) verificou que as informações dispostas nos relatórios de auditoria das empresas listadas na BMF&BOVESPA, quanto ao conteúdo e a forma no modelo a época vigente, não permitiam a plena compreensibilidade e utilidade dos fatos.

O mercado acionário brasileiro passou por alterações significativas nos anos de 2009 a 2011 nas questões de regras contábeis e de auditoria independente. Com a legislação vigente, o foco nas publicações passou a ser o atendimento ou não desses novos regramentos. Para tanto, foram emitidas novas normas de auditoria independente.

As Normas Brasileiras Técnicas de Auditoria Independente de Informações Contábeis Históricas (NBC TA's), entraram em vigor através das resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a partir de 2009. Esse processo proporcionou a convergência da contabilidade brasileira com a internacional, objetivando uma maior credibilidade e confiabilidade na divulgação das informações pelas empresas.

Na emissão do relatório de auditoria (pareceres), nomenclatura com a NBC TA, houve algumas modificações na estrutura, como a definição da responsabilidade da administração e da auditoria em parágrafos distintos e a inclusão dos parágrafos de outros assuntos. As normas que influenciam na formação do relatório de auditoria são as NBC TA 700, 705 e 706 que discorrem sobre a formação da opinião e a estrutura do relatório de auditoria sobre as demonstrações, sobre os relatórios não modificados, modificados, com parágrafos de ênfases e outros assuntos.

Diante do exposto busca-se responder a seguinte pergunta de pesquisa: **Quais são os conteúdos informativos abordados nos relatórios de auditoria das empresas classificadas na BMF&BOVESPA relacionados com os assuntos dos pronunciamentos contábeis?**

O objetivo deste estudo consiste em verificar as informações contidas nos relatórios de auditoria, no que se referem aos conteúdos abordados nos parágrafos base de opinião em relação aos conteúdos abordados nos pronunciamentos contábeis.

Esse artigo procura contribuir na concepção das opiniões emitidas pelos auditores, com relação aos parágrafos de ênfases, outros assuntos e modificações, aos assuntos pertinentes neles que concernem nos assuntos contidos nos pronunciamentos contábeis. Assim, observaram-se quais são os conteúdos informativos disposto nos relatórios com relação a aquilo que está enfatizado nos pronunciamentos, como pressuposto de auxiliar os auditores e a comunidade científica há perceber as características das opiniões dos relatórios de auditoria emitidos depois da convergência internacional. Dessa forma, entende-se ser importante não só para fins acadêmicos, para os professores ou pesquisadores interessados na temática, mas também para os usuários da informação que buscam explicações dos conteúdos à disposição no relatório de auditoria.

Além dessa introdução, esse trabalho procede com a fundamentação teórica sobre o relatório de auditoria e os pronunciamentos contábeis, em seguida, é apresentada a metodologia adotada neste trabalho precedendo a apresentação e a análise de dados dos relatórios de auditoria. Por fim é apresentada a conclusão do estudo e as referências.



2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo é apresentado o referencial teórico desta pesquisa, com uma visão geral da auditoria independente e a fundamentação teórica que envolve o relatório de auditoria independente e os pronunciamentos contábeis.

2.1 Auditoria

A auditoria é uma especialização contábil com a finalidade de testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial utilizado com o propósito de emitir uma opinião (Attie, 2010). De acordo com a Resolução CFC nº 1.203 de 27 de Novembro de 2009 (NBC TA 200):

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

A auditoria tem a função de transmitir credibilidade às demonstrações emitidas pelas companhias, reforçando a adequação dos registros da contabilidade. Como atesta Franco Marra (2009) “...a auditoria completa e valoriza a Contabilidade, pois fiscaliza o controle do objeto comum – o patrimônio -, confirma a confiabilidade dos meios que ela utiliza – o registro dos fatos e as demonstrações contábeis...”.

Para Attie (2010), o mercado de capitais em ascensão proporcionou oportunidades para a auditoria, graças a pressão dos acionistas e da regulação do mercado, como a Lei das Sociedades por Ações (lei 6.404/1976), que em seu artigo 177 § 3º, discorre sobre as demonstrações financeiras das companhias abertas deverão observar as normas expedidas pela CVM e necessitaram ser submetidas a auditoria por auditores independentes registrados na mesma autarquia. Em 2007, a lei 11.638 de 28 de dezembro, ampliou a realização do serviço de auditoria para todas as sociedades de grande porte, mesmo não sendo uma sociedade de companhia aberta. A partir de 2010, começou a valer as Normas Brasileiras de Auditoria aprovadas pelo CFC, que englobam também as normas sobre auditoria independente. Dessa forma, as normas de auditoria brasileiras caminham para a convergência com normas internacionais.

2.2 Relatórios de auditoria

De acordo com Attie (2010), o objetivo da auditoria independente é expressar uma opinião sobre a propriedade das demonstrações contábeis e o meio pela qual ela é expressa é através do parecer de auditoria.

Dutra (2011) corrobora com a visão, da qual, o parecer de auditoria (relatório) é o fim maior dos serviços de auditoria independente, o modelo pré-estabelecido de relatório remete a auditoria a observar um padrão de verificação, baseado em conformidade ou não das regras definidas para a escrituração e indiferente de quem seja o auditor, emitirá uma posição exclusiva.

A Resolução CFC nº 1.203 de 27 de Novembro de 2009 (NBC TA 200), define expressamente que um dos objetivos da auditoria, é prestar o relatório sobre as demonstrações contábeis em harmonia com o exigido pelas NBC TA's e em conformidade com as constatações do auditor. As 37 Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de



Informações Contábeis históricas (NBC TA), de acordo com Camargo (2011), entraram em pauta no Brasil conjuntamente com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no país no ano de 2009.

Assim, com o processo de convergência e a mudança inclusive nas práticas dos serviços de auditorias, houve mudanças na forma de emissão do relatório de auditoria.

A Resolução CFC 1.231 de 27 de novembro de 2009 (NBC TA 700) aborda as responsabilidades do auditor no momento da formação da opinião sobre as demonstrações e também do escopo do relatório de auditoria. Nessa resolução também são definidos as divisões do relatório de auditoria, seguindo a seguinte disposição: Título; destinatário; parágrafo introdutório; responsabilidade da administração sobre as demonstrações; responsabilidade do auditor; opinião da auditoria e a assinatura do auditor.

Acima foram comentadas sobre as normas e regulamentos que estabeleceram as bases para a formação do relatório de auditoria, que converge para o resultado final da auditoria, emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis. A opinião contida no relatório de auditoria pode ser encaixada nas seguintes categorias: relatório sem modificação; relatório com ressalva; relatório com abstenção de opinião; e relatório com opinião adversa. Além dessas divisões apresentadas, os relatórios modificados ou não, podem apresentar em sua estrutura parágrafos de ênfases e de outros assuntos.

O relatório sem modificação, de acordo com a NBC TA 700 (2009), ocorre quando o auditor expressar uma opinião sem ressalva sobre as demonstrações que são elaboradas de acordo com a estrutura em conformidade, e que estão em acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Já, o relatório com modificação, regulamentado pela Resolução CFC nº 1.232 de 27 de novembro de 2009 (NBC TA 705), pode ser de três tipos, opinião com ressalva, opinião adversa ou abstenção de opinião. De acordo com a NBC TA 705 a decisão sobre o tipo de opinião adequada depende dos seguintes fatores:

- (a) natureza do assunto que deu origem à modificação, ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante ou, no caso de impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorção relevante; e
- (b) opinião do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre as demonstrações contábeis.

(NBC TA 705, 2009)

Assim, a opinião com modificação vai depender da extensão das distorções e da disseminação dos efeitos dos assuntos encontrados, além das características de ter sido obtida informações suficientes. Para elaborar um relatório com ressalvas o auditor de acordo com a NBC TA 705 (2009):

- (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.

Segundo a NBC TA 705 (2009), na opinião adversa “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.”

Quanto à possibilidade da emissão do relatório com abstenção de opinião, a NBC TA 705 (2009) define que o auditor tem que se abster nas situações em que não obtém evidência apropriada e suficiente para manter sua opinião, e quando configura que as possíveis alterações não detectadas, se ocorrerem, poderiam ser relevantes e generalizadas.

Por sua vez, os parágrafos de ênfases, em conformidade com a Resolução 1.233 de 27 de novembro de 2009 (NBC TA 706), são os parágrafos que estão no relatório de auditoria quando os auditores querem expressar um assunto apropriadamente informado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal valor, que são fundamentais para o entendimento das demonstrações.

Quando o auditor decidir complementar o relatório de auditoria com um parágrafo de ênfase ele deve seguir alguns requisitos exigidos pela NBC TA 706 (2009), conforme segue:

- (a) incluí-lo imediatamente após o parágrafo de opinião no relatório do auditor;
- (b) usar o título "Ênfase" ou outro título apropriado;
- (c) incluir no parágrafo uma referência clara ao assunto enfatizado e à nota explicativa que descreva de forma completa o assunto nas demonstrações contábeis; e
- (d) indicar que a opinião do auditor não se modifica no que diz respeito ao assunto enfatizado (ver itens A3 e A4).

Quanto aos parágrafos de outros assuntos, a NBC TA 706 (2009) define como o parágrafo que não apresenta relação com os assuntos abordados ou informados nas demonstrações contábeis e que de acordo com o exame do auditor, é eficaz para os usuários das informações entenderem o serviço de auditoria, a responsabilidade da auditoria e o relatório.

Em casos em que o auditor for emitir um parágrafo com outros assuntos “O auditor deve incluir esse parágrafo imediatamente após o parágrafo de opinião e de qualquer parágrafo de ênfase, ou em outra parte do relatório, se o conteúdo do parágrafo de outros assuntos for relevante para a seção Outras Responsabilidades de Relatório” (NBC TA 706, 2009).

2.3 Convergência contábil e a criação do Comitê de pronunciamentos contábeis

As normas para regulação da atividade de contabilidade no Brasil até pouco tempo não apresentavam uniformidade com as utilizadas no resto do mundo, porém com o início da convergência da contabilidade do Brasil com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), tem-se a oportunidade de ter em uma contabilidade única. O CPC descreve seus



pronunciamentos com base nas normas emitidas pelo órgão internacional de convergência, o *International Accounting Standards Board* (IASB).

Até 2013 foram emitidos 47 pronunciamentos, no entanto, para esta pesquisa recorreu-se a 12 CPC's e duas Interpretações Técnica, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Pronunciamentos Contábeis e Interpretações técnicas utilizadas na pesquisa

| CPC | Pronunciamentos Contábeis |
|-------------|---|
| CPC 01 (R1) | Redução ao Valor Recuperável de ativos |
| CPC 05 (R1) | Divulgação sobre Partes Relacionadas |
| CPC 09 | Demonstração do Valor Adicionado |
| CPC 14 | Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação |
| CPC 23 | Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro |
| CPC 24 | Evento Subsequente |
| CPC 25 | Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes |
| CPC 26 (R1) | Apresentação das Demonstrações Contábeis |
| CPC 27 | Ativo Imobilizado |
| CPC 32 | Tributos sobre o Lucro |
| CPC 33 (R1) | Benefícios a Empregados |
| CPC 36 (R3) | Demonstrações Consolidadas |
| ICPC 01 | Contratos de concessão |
| ICPC 02 | Contratos de construção do setor imobiliário |

Fonte: CPC (2013)

O CPC 01 trata dos procedimentos que as entidades devem realizar para que seus ativos estejam contabilizados por valores que não ultrapassem seus valores de recuperação (CPC 01, 2010).

O Pronunciamento contábil 05 tem como escopo fazer com que as demonstrações contábeis das empresas disponham das informações necessárias para enfatizar aos usuários que as demonstrações podem estar sendo influenciadas por transações entre partes relacionadas (CPC 05, 2010).

De acordo com Iudícibus *et al.* (2010), “a DVA tem por objetivo demonstrar o valor da riqueza econômica gerada pelas atividades da empresa como resultante de um esforço coletivo e sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a sua criação.” O CPC 09 trata da DVA, que “representa um dos elementos componentes do Balanço Social e tem por finalidade evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição, durante determinado período” (CPC 09, 2008).

O Pronunciamento Contábil 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro é equivalente a norma IAS 8 - *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, este pronunciamento tem como objetivo “definir critérios para a seleção e a mudança de políticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e divulgação de mudança nas políticas contábeis, a mudança nas estimativas contábeis e a retificação de erro” (CPC 23, 2009).

O IAS 10 – *Events after Balance Sheet Date* foi traduzido e adaptado para o CPC 24 – Evento Subsequente que tem como objetivo:

- (a) quando a entidade deve ajustar suas demonstrações contábeis com respeito a eventos subsequentes ao período contábil a que se referem



essas demonstrações;

- (b) as informações que a entidade deve divulgar sobre a data em que é concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e sobre os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem essas demonstrações (CPC 24, 2009, item 1).

O Pronunciamento Contábil 25 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes é equivalente a norma IAS 37 - *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, este pronunciamento tem como finalidade a elaboração e divulgação dos métodos de contabilização e mensuração adequadas para as provisões, passivos e ativos contingentes, permitindo que seja inteligível em todos os aspectos dessas operações para os usuários (CPC 25, 2009).

O pronunciamento contábil 26 foi instituído em 2011, com objetivo de “definir a base para a apresentação das demonstrações contábeis, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades” (CPC 26, 2011).

O IAS 16 – *Property, Plant and Equipment* foi traduzido e adaptado para o CPC 27 – Ativo Imobilizado que tem como objetivo “estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações” (CPC 27, 2009).

O CPC 33 “tem como objetivo estabelecer a contabilização e a divulgação dos benefícios concedidos a empregados” (CPC 33, 2012). Os benefícios a empregados é um tema importante aos funcionários, que não trabalham apenas pela sua remuneração fixa, os valores recebidos a parte, são uns atrativos para permanência e produtividade dos empregados.

O CPC 36 R3 (2012)– Demonstrações Consolidadas que possui correlação com a IFRS 10 – *Consolidated Financial Statements*. Ele foi instituído em 2012, como objetivo “estabelecer princípios para a apresentação e elaboração de demonstrações consolidadas quando a entidade controla uma ou mais entidades”.

Neste capítulo iniciou-se com a exposição sobre os fundamentos teóricos da auditoria e na sequência foi tratado do arcabouço do relatório de auditoria. Em sequência, são apresentadas as referências a convergência internacional e um breve comentário dos pronunciamentos contábeis. No próximo capítulo são apresentadas as abordagens metodológicas utilizadas para a pesquisa e a delimitação do estudo.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Nesta pesquisa a abordagem metodológica foi realizada como delimitação da população as empresas listadas na BMF&BOVESPA.

A pesquisa quanto aos objetivos pode ser definida como de natureza descritiva. De acordo com Gil (2002) a pesquisa descritiva tem como “objetivo primordial a descrição das características de uma determinada população ou fenômeno ou, o estabelecimento de relações



entre as variáveis”. Nesse estudo o objetivo é descrever os fenômenos ocorridos em relação aos relatórios de auditoria e suas variáveis para a determinação de suas modificações.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é considerada predominantemente qualitativa, de acordo com Diehl e Tatim (2004), os estudos qualitativos podem delinear a complexidade do problema e a interação entre as variáveis, compreender e classificar os processos e possibilitar um maior juízo sobre os comportamentos particulares dos indivíduos. No presente trabalho, foi utilizado para compreender os relatórios de auditoria, analisando seus conteúdos tabulados para uma visão das características individuais e do conteúdo global dos relatórios.

Quanto aos procedimentos técnicos realizados a pesquisa tem caráter documental, pois foram recolhidos os dados somente em documentos, constituindo-se da fonte principal da pesquisa (Lakatos; Marconi, 2003), que nesse estudo referem-se aos relatórios de auditoria encontrados no site da BMF&BOVESPA.

A coleta de dados, ocorrida durante os meses de setembro e outubro de 2013, versou na procura dos relatórios de auditoria no portal da BMF&BOVESPA das empresas listadas no sítio eletrônico e com auxílio dos formulários de referências no portal da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Foram coletados dados referentes a 512 empresas listadas no sítio eletrônico da BMF&BOVESPA.

Das 512 empresas listadas na BMF&BOVESPA, 145 eram classificadas como sendo empresas do setor financeiro, assim elas foram excluídas da amostra, pois esse setor apresenta peculiaridades sobre a divulgação do conteúdo informativo nos relatórios de auditoria. 23 dessas empresas não foram classificadas em nenhum setor de atuação ou não apresentaram os dados referentes a 2012 no sítio eletrônico da BMF&BOVESPA, assim elas foram excluídas da amostra.

Das empresas que permaneceram na amostra, suas classificações quanto ao setor de atuação da empresa auditada estão demonstradas na Tabela 1.

Tabela 1 - Distribuição da amostra por setor de atuação da empresa auditada

| Setor | Empresas Analisadas |
|------------------------------|---------------------|
| Bens Industriais | 33 |
| Construção e Transporte | 65 |
| Consumo Cíclico | 65 |
| Consumo não Cíclico | 42 |
| Materiais Básicos | 41 |
| Petróleo, Gás e Combustíveis | 6 |
| Tecnologia da Informação | 9 |
| Telecomunicações | 9 |
| Utilidade Pública | 74 |
| Total | 344 |

Fonte: dados da pesquisa

A partir da coleta de dados dos relatórios de auditoria foram verificados o conteúdo informativo e a qualidade do escopo dos relatórios. Assim, foi dividido por categorias, como pela classificação da BMF&BOVESPA ou pelo conteúdo informativo no relatório como o tipo de



relatório com modificação, sem modificação, com parágrafos de ênfases ou parágrafos de outros assuntos, e então, os dados foram tabulados e serviram como base para a elaboração de tabelas, gráficos e suas análises.

Para atingir o objetivo da pesquisa foram verificados nos parágrafos de ênfases, outros assuntos e parágrafos base de opinião os assuntos referidos nestes parágrafos com relação aos conteúdos abordados nos pronunciamentos contábeis, e dessa forma, foram tabulados para identificação dos resultados.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentadas as características da amostra empregada no estudo, bem como a análise de dados e os resultados observados na pesquisa. Conforme relatado na Metodologia, esta amostra foi composta por todas as empresas da BMF&BOVESPA, exceto as classificadas no setor financeiro, que possuíam dados completos para análise, disponíveis no formulário de referência da CVM e na BMF&BOVESPA.

São abordadas as características encontradas nos relatórios de auditoria que permitem expor sobre o conteúdo informativo do escopo dos relatórios. A Tabela 2 aborda a média dos dias levados para a emissão do relatório de auditoria das empresas da amostra por setor de atuação.

Tabela 2 - Firmas de auditoria responsáveis pelos relatórios analisados

| Firmas responsáveis | Qtde. | % |
|---|------------|------------|
| Deloitte ToucheTohmatsu | 64 | 18,6 |
| Ernst & Young | 77 | 22,4 |
| KPMG auditores independentes | 46 | 13,4 |
| PricewaterhouseCoopers | 67 | 19,5 |
| Outras firmas ¹ | 90 | 26,2 |
| Total de relatórios de auditoria | 344 | 100 |

Nota¹: Este grupo é composto por 42 firmas de auditoria não *big-four*.

Fonte: elaborada pelos autores

No que diz respeito às firmas de auditoria, observou-se que os relatórios de auditoria foram principalmente emitidos pelas firmas pertencentes ao grupo das *big-four*, responsáveis por aproximadamente 73,80% dos relatórios emitidos na amostra. Situação semelhante encontrada no estudo de Camargo (2012), na qual verificou no ano de 2011 em uma amostra de 280 entidades não financeiras da BMF&BOVESPA um percentual de cerca de 70% dos relatórios emitidos por empresas do *big-four*.

Do total de empresas auditadas pelo grupo *big-four*, 6 empresas receberam relatórios modificados, isto representa aproximadamente 2,36% das empresas auditadas por este grupo. Nas empresas auditadas por não *big-four* foram encontradas 17 relatórios modificados, representando em torno de 19% das auditorias das empresas deste grupo.

Esse fato corrobora com a pesquisa de Damascena e Cavalcante (2011), na qual em seu estudo realizado de 2006 a 2008, com 1.466 relatórios das companhias abertas brasileiras, observou que as quatro maiores empresas de auditoria, mesmo possuindo maior participação no mercado, emitiam menos relatórios com ressalvas. Na Tabela 4 são apresentados os tipos de relatório de auditoria recebidos pelas empresas da amostra.



Tabela 4 - Ocorrências dos tipos de relatórios de auditoria observados na amostra

| Tipo de relatórios | Qtde. | % |
|-------------------------------------|------------|------------|
| Não modificado | 321 | 93,3 |
| Modificado com ressalva | 19 | 5,5 |
| Modificado com abstenção de opinião | 4 | 1,2 |
| Total | 344 | 100 |

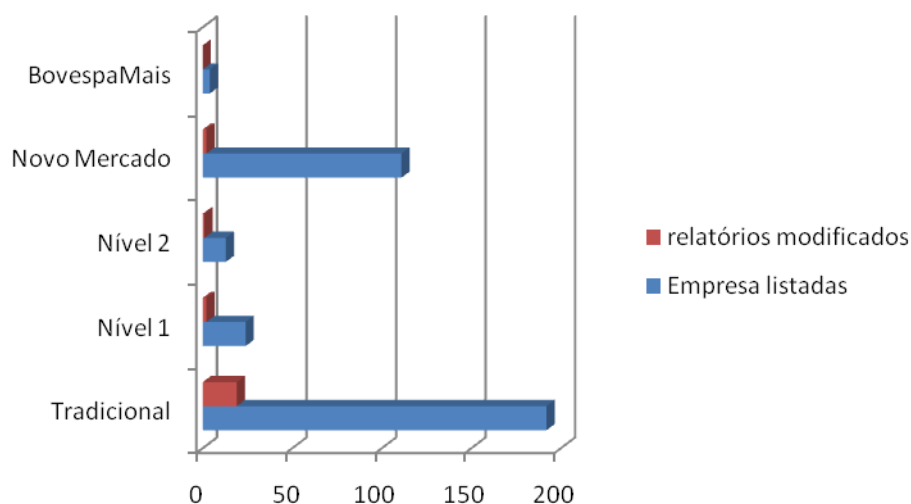
Fonte: dados da pesquisa

Dos 344 relatórios de auditoria analisados, observou-se que aproximadamente 7% dos relatórios apresentaram modificações, entre elas, 4 abstenções de opinião e 19 relatórios com ressalva. Apesar de aproximadamente 93% dos relatórios serem limpos ou padrão, boa parte deles apresentaram ênfases e outros assuntos, que não descaracterizam a opinião recebida, apenas certificam informações extras.

Verificou-se que das empresas da amostra 99,42% apresentam parágrafos de outros assuntos, porém, ao retirar os parágrafos definidos como padrões, como realizado por Camargo (2012), constatou-se que apenas 13,08% dos relatórios receberam algum parágrafo de outros assuntos. Desse modo pode-se inferir que boa parte das empresas recebeu parágrafos de outros assuntos referentes a informações obrigatórias ou definidos pela lei.

As classificações das empresas quanto ao seu segmento e as modificações encontradas possuíram composição, conforme Gráfico 1:

Gráfico 1 - Segmento de governança corporativa das empresas auditadas da amostra e modificações encontradas nos relatórios



Fonte: dados da pesquisa

No Gráfico 1 verificou-se que 192 empresas da amostra pertencem ao nível de Governança Corporativa Tradicional, ou seja, mais da metade das empresas. Dessas 192 empresas, 19 delas receberam relatórios modificados. O segundo nível mais representativo foi o Novo Mercado com 111 empresas classificadas nele, e entre elas apenas 2 receberam parágrafos com modificações. Na sequência tem-se as empresas do Nível 1 com 24 companhias e 2 modificações, e do Nível 2 são 13 empresas e nenhuma delas recebeu modificação.



4.4.1 Detalhamento dos Comitês de Pronunciamentos contábeis

Neste tópico são abordados os principais comentários encontrados nos relatórios de auditoria das empresas da amostra que se relacionam aos comitês de pronunciamentos contábeis, iniciando com as informações contidas no Quadro 2.

Quadro 2–Quantidade de visualizações coletadas nos relatórios de auditoria sobre os pronunciamentos contábeis e interpretações técnicas encontradas.

| CPC | Nº DE EMPRESAS | TIPO DE PARÁGRAFO | DESCRIÇÃO DAS MODIFICAÇÕES |
|--------|----------------|-------------------------------------|---|
| CPC 01 | 3 | Ênfase e ressalvas | Ausência de trabalho técnico que permitisse concluir sobre valores de ativos imobilizados, intangíveis e biológicos se era recuperável |
| CPC 05 | 14 | Ênfase e ressalvas | Menção ao excesso de operações com empresas em processo de recuperação judicial e ao possível não recebimento dessas transações entre partes relacionadas e também a não possibilidade da estimativa da conta partes relacionadas por não haver sido revisado o saldo das investidas. |
| CPC 09 | 338 | Ênfase e outros assuntos | Não foi observado referência ao assunto deste pronunciamento contábil nas modificações |
| CPC 14 | 7 | Ênfase e ressalvas | Pagamentos de debêntures em atraso, partes beneficiárias, aplicações financeiras pelo valor futuro, atualizações de empréstimos a taxas acima das contratuais e reestruturação de dívidas. |
| CPC 23 | 18 | Ênfase e ressalvas | Erros de períodos anteriores na qual não foi possível retomar posse de documentos importantes sobre investimentos que modificaram as demonstrações devido à antiga administração estar inacessível a dispor as informações. |
| CPC 24 | 15 | Ênfase | Não foi observado referência ao assunto deste pronunciamento contábil nas modificações |
| CPC 25 | 8 | Ênfase e ressalvas | Falta de informações obtidas pelos assessores jurídicos com relações aos processos e a possível necessidade de contas provisionadas. |
| CPC 26 | 53 | Ênfase, outros assuntos e ressalvas | Foram observadas referências a continuidade que é um dos pressupostos para a apresentação das demonstrações contábeis. |
| CPC 27 | 8 | Ênfase e ressalvas | Houve ressalvas com relação a não contabilização dos encargos de depreciação do ano de 2012 que pode acarretar em efeitos nas contas de resultado e patrimoniais e também a empresa de auditoria considera o método de depreciação escolhido pela auditada diferente do correto devido aos atos legais e regulatórios do setor. |



| | | | |
|---------|----|--------------------|--|
| CPC 32 | 11 | Ênfase e ressalvas | Foram observadas ressalvas com relação aos impostos a recuperar de IRPJ e CSLL que dependem de aprovação das autoridades competentes e também sobre a possível não utilização desses créditos devido à chance de descontinuidade operacional |
| CPC 33 | 2 | Ênfase e ressalvas | Não apresentação dos seus passivos atuariais relacionados ao plano de benefícios contabilizados |
| CPC 36 | 1 | Ressalvas | Falta de cumprimento das diretrizes da elaboração das demonstrações consolidadas |
| ICPC 01 | 4 | Ênfase | Não foi observado referência ao assunto deste pronunciamento contábil nas modificações |
| ICPC 02 | 16 | Ênfase | Não foi observado referência ao assunto deste pronunciamento contábil nas modificações |

Fonte: dados da pesquisa

Através do Quadro 2 verificou-se que os assuntos pertinentes aos pronunciamentos contábeis aparecem com frequência nos parágrafos de modificações e também nos de ênfases. O CPC 32, foi citado em cerca de 4 empresas, relativas aos questões referentes a parte tributária, sobre a apuração dos tributos a recuperar e as possíveis chance de não utilização deles. Foi o assunto mais citado nas modificações referentes aos pronunciamentos, compartilhando a posição com o CPC 14 que incide sobre os instrumentos financeiros citados nos relatórios de auditoria.

Percebeu-se que há pronunciamentos e interpretações técnicas não citados nos parágrafos base de opinião, apenas nas ênfases e parágrafos de outros assuntos. Como o CPC 09, referente à demonstração do valor adicionado, comentado em praticamente todos os relatórios, divulgando a elaboração desta demonstração e a realização de sua auditoria. O CPC 24, sobre eventos subsequentes, foi comentado também nas ênfases, nas incertezas encontradas pelas companhias, e em outras operações, como adiantamento futuro de capital social.

As duas interpretações técnicas foram abordadas nos parágrafos de ênfases, sendo focos em apenas alguns setores da BMF&BOVESPA, como o ICPC 02, apresentado principalmente nas empresas de construção e transporte, e o ICPC 01 apresentado nas empresas que possuem negócios relacionados a concessões.

No Quadro 3 são apresentados os assuntos relacionadas as outras modificações encontradas nos parágrafos base de opinião.

Quadro 3 - Modificações não relacionadas aos assuntos dos pronunciamentos contábeis

| OUTRAS MODIFICAÇÕES | QUANTIDADE RELATÓRIOS |
|---|-----------------------|
| Impossibilidade de estimar saldos de contas nas demonstrações contábeis | 5 |
| Títulos da dívida Pública federal | 2 |
| Falta de recebimento de clientes | 1 |
| Bens e direitos bloqueados judicialmente | 1 |
| Não auditoria de controlada | 1 |
| Não foi acompanhada a contagem física inicial e final dos estoques | 1 |
| Problemas no sistema de processamento de dados | 1 |
| Não alcance de indicadores combinados com o governo | 1 |
| Processo de recuperação judicial deferido pela justiça ainda não pela Assembleia Geral dos Credores | 1 |



Fonte: dados da pesquisa

No Quadro 3 é evidenciado um resumo das outras modificações encontradas nos relatórios de auditoria que não tem relação informativa com os assuntos dos pronunciamentos contábeis, o conteúdo mais citado é a impossibilidade de se apresentar o saldo da conta investimento.

5. CONCLUSÕES

Esta pesquisa espera ter contribuído para a construção do conhecimento sobre auditoria e os relatórios de auditoria emitidos no Brasil, pois o elemento final do trabalho de auditoria, o relatório, foi o enfoque desta pesquisa, através da observação e verificação dos conteúdos abordados nos parágrafos de base de opinião, ênfases e outros assuntos em relação aos assuntos dos pronunciamentos contábeis.

Ao observar no estudo os relatórios da amostra da BMF&Bovespa referentes ao ano de 2013 verificou-se que das 344 empresas, apenas 23 (6,7%) delas receberam parágrafos modificados. Tem-se que desses 23 relatórios modificados, 6 deles não contém assuntos que estão nos pronunciamentos contábeis, enquanto os demais tem uma ou mais menção aos conteúdos dos cpc's. Desses relatórios modificados 17 foram elaborados por empresas não *big-four* e 6 por empresas *big-four*, sendo que a amostra de empresas tem por predominância a auditoria por empresas *big-four* representando 73,80% do mercado de auditoria. Isto demonstra que mesmo com uma maior participação de mercado de auditoria as *big-four* percentualmente emitem menos relatórios modificados.

Para responder a pergunta de pesquisa deste artigo observaram-se os conteúdos informativos abordados nos relatórios de auditoria encontrados como as questões mais abordadas nos parágrafos base de opinião que foram as relativas às transações com partes relacionadas, as provisões e as questões tributárias. Nos parágrafos de ênfases e outros assuntos, foram encontrados, referências características em determinados setores, como por exemplo, as citações as entidades de incorporação imobiliária, presente nos relatórios das empresas classificadas em Construção e Transporte.

Em termos gerais constatou-se nas empresas que receberam relatório modificado, que mais da metade possuíam em seus parágrafos base, assuntos que remetem aos dos pronunciamentos contábeis, resultado da influência dos pronunciamentos nas práticas contábeis que orientam a evidenciação na contabilidade brasileira. Tal como nos parágrafos base, nas ênfases e os parágrafos de outros assuntos também foram perceptíveis conteúdos dos pronunciamentos, nas quais, os auditores consideraram necessário chamarem atenção dos usuários para assuntos relevantes para o entendimento das demonstrações contábeis e a auditoria, entre elas destacam-se as questões tributárias, continuidade, concessões, entidades de incorporação imobiliária e a DVA.

Para futuras pesquisas, sugere-se a reprodução desta pesquisa nas demonstrações contábeis emitidas em 2014, como forma de avaliar a permanência ou mudanças nos assuntos citados dos pronunciamentos contábeis nos relatórios de auditoria e observar a tendência dos pronunciamentos a serem foco nos parágrafos de base, ênfase ou outros assuntos.



REFERÊNCIAS

ALMEIDA, K. K. N. **Uma análise crítica dos pareceres dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras**. 2006. 125 f. Dissertação (Mestrado em Ciências contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal de Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. 2009.

ATTIE, W. C. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 27 de novembro 2013.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Lei das Sociedades por Ações. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404compilada.htm>. Acesso em: 26 de novembro 2013.

CAMARGO, R. V. W. **Determinantes dos pareceres dos auditores independentes emitidos às companhias negociadas na BMF&BOVESPA**. 2012. 206 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), 2012.

CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Conheça o CPC**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/index.php> Acesso em: 27 de novembro de 2013

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 01, de 06 de agosto de 2010. Redução ao Valor Recuperável de Ativos (impairment)**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/cpc01.html>>. Acesso em: 30 de novembro 2013.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 05, de 03 de setembro de 2010. Divulgação sobre Partes Relacionadas**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/cpc05.html>>. Acesso em: 20 de novembro 2013.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 09, de 30 de outubro de 2008. Demonstração do Valor Adicionado**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/cpc09.html>>. Acesso em: 25 de novembro 2013.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 23, de 26 de junho de 2009. Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/cpc23.html>>. Acesso em: 30 de novembro 2013.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 24, de 17 de julho de 2009. Evento Subsequente**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/cpc24.html>>. Acesso em: 26 de novembro 2013.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 25, de 26 de junho de 2009. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/cpc25.html>>. Acesso em: 18 de novembro 2013.



Pronunciamento Técnico CPC 26, de 02 de dezembro de 2011. Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/cpc26.html>>. Acesso em: 20 de novembro 2013.

Pronunciamento Técnico CPC 27, de 26 de junho de 2009. Ativo Imobilizado. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/cpc27.html>>. Acesso em: 10 de novembro 2013.

Pronunciamento Técnico CPC 32, de 17 de julho de 2009. Tributos sobre o Lucro. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/cpc32.html>>. Acesso em: 10 de novembro 2013.

Pronunciamento Técnico CPC 33, de 07 de dezembro de 2012. Benefícios a Empregados. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/cpc33.html>>. Acesso em: 08 de novembro 2013.

Pronunciamento Técnico CPC 36, de 31 de outubro de 2012. Demonstrações Consolidadas. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/cpc36.html>>. Acesso em: 31 de novembro 2013.

Interpretação Técnica ICPC 01, de 02 de dezembro de 2011. Contratos de Concessão. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=61>>. Acesso em: 31 de novembro 2013.

Interpretação Técnica ICPC 02, de 04 de dezembro de 2009. Contratos de Concessão. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=62>>. Acesso em: 31 de novembro 2013.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.203, de 27 de novembro de 2009.** Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/NBCTA_200.pdf>. Acesso em: 15 de novembro de 2013.

Resolução CFC 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. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/NBC%20TA%20700.pdf>>. Acesso em: 20 de novembro de 2013.

Resolução CFC nº 1.232, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/NBC%20TA%20705.pdf>>. Acesso em: 16 de novembro de 2013.

Resolução CFC nº 1.233, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfases e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/NBC%20TA%20706.pdf>>. Acesso em: 16 de novembro de 2013.



DAMASCENA, L.G; CAVALCANTE P.R.N. Divergências entre parágrafos de ressalva e parágrafos de ênfase nos pareceres de auditoria. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. v. 16, n. 2, p. 50 - p. 66, maio/ago., 2011.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004. 168 p.

DUTRA, M. H. **Modelo de referência para o relatório final da auditoria independente baseado na abordagem de expectations gap**. 2011. 227 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002

FRANCO, H.; MARRA, E.. **Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria**. 4.ed. atual. São Paulo (SP): Atlas, 2001. 607p.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A, dos. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas,2010.

LAKATOS, E. M; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. Ed. São Paulo (SP): Atlas, 2003. 310 p.