

ANÁLISE DOS PARECERES DOS AUDITORES INDEPENDENTES DAS EMPRESAS DO PARANÁ VERSUS SANTA CATARINA

Paulo Roberto Da Cunha
AMÉLIA DA SILVEIRA
RICARDO ARTHUR SPEZIA

Resumo:

As demonstrações contábeis de uma entidade devem ser elaboradas com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e legislações pertinentes, ou seja, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. Sabe-se, porém da possibilidade dessas demonstrações não atenderem os requisitos inerentes a sua elaboração, sendo necessário, a existência de um parecer de profissional independente à empresa, denominado auditor independente. Para tanto, o auditor independente utiliza-se da auditoria contábil para certificar-se da observância das práticas contábeis na evidência da posição patrimonial e financeira da entidade. Nesse sentido, o presente trabalho tem como objetivo verificar se na elaboração dos pareceres dos auditores independente das empresas do Paraná listadas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) os auditores independentes estão observando as normas pertinentes a sua elaboração. Em seguida efetuou-se uma comparação dos resultados obtidos nesta pesquisa com os resultados do estudo realizado nas empresas de Santa Catarina. Trata-se uma pesquisa descritiva, do tipo levantamento ou survey e documental, de natureza qualitativa e quantitativa. A população compreende as 72 empresas do Paraná e 85 empresas de Santa Catarina registradas na CVM e a amostra compreende as 18 empresas em fase operacional estabelecidas no Paraná e as 33 empresas em fase operacional de Santa Catarina. Conclui-se de uma forma geral que os pareceres não apresentam distorções significativas que possam por em dúvida as opiniões apresentadas, porém, constatou-se a existência de alguns aspectos não observados pelos auditores na elaboração do parecer em relação ao modelo de parecer proposto pelo CFC.

Área temática: *Controladoria*

Análise dos pareceres dos auditores independentes das empresas do Paraná *versus* Santa Catarina

Resumo

As demonstrações contábeis de uma entidade devem ser elaboradas com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e legislações pertinentes, ou seja, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. Sabe-se, porém da possibilidade dessas demonstrações não atenderem os requisitos inerentes a sua elaboração, sendo necessário, a existência de um parecer de profissional independente à empresa, denominado auditor independente. Para tanto, o auditor independente utiliza-se da auditoria contábil para certificar-se da observância das práticas contábeis na evidenciação da posição patrimonial e financeira da entidade. Nesse sentido, o presente trabalho tem como objetivo verificar se na elaboração dos pareceres dos auditores independente das empresas do Paraná listadas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) os auditores independentes estão observando as normas pertinentes a sua elaboração. Em seguida efetuou-se uma comparação dos resultados obtidos nesta pesquisa com os resultados do estudo realizado nas empresas de Santa Catarina. Trata-se uma pesquisa descritiva, do tipo levantamento ou *survey* e documental, de natureza qualitativa e quantitativa. A população compreende as 72 empresas do Paraná e 85 empresas de Santa Catarina registradas na CVM e a amostra compreende as 18 empresas em fase operacional estabelecidas no Paraná e as 33 empresas em fase operacional de Santa Catarina. Conclui-se de uma forma geral que os pareceres não apresentam distorções significativas que possam por em dúvida as opiniões apresentadas, porém, constatou-se a existência de alguns aspectos não observados pelos auditores na elaboração do parecer em relação ao modelo de parecer proposto pelo CFC.

Palavras-chave: Auditoria Contábil. Parecer dos auditores independentes. Demonstrações Contábeis.

Área Temática: Controladoria.

1 Introdução

Atualmente são muitas as preocupações em torno da transparência e da credibilidade na evidenciação e apresentação das demonstrações contábeis por parte dos órgãos reguladores, devido aos inúmeros acontecimentos envolvendo fraudes, ocorridos nas organizações.

As demonstrações contábeis devem ser elaboradas com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e legislações pertinentes, ou seja, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Porém, sabe-se da possibilidade de tais princípios, normas e legislações não serem respeitados ao se elaborar e divulgar as demonstrações contábeis.

Para verificar se as demonstrações contábeis estão preparadas e divulgadas, nos seus aspectos relevantes, em consonância aos PFC, NBC e legislações pertinentes, utilizam-se os serviços do auditor independente.

O auditor independente é o profissional habilitado para realizar a auditoria das demonstrações contábeis de uma entidade, cuja responsabilidade é a de emitir uma opinião sobre essas demonstrações, através de um documento denominado parecer dos auditores independentes.

Destaca-se a importância do parecer dos auditores independentes para a sociedade como um todo, ao passo que este provê segurança, que as demonstrações contábeis apresentadas são verídicas.

Neste intuito, o artigo objetiva verificar se os pareceres dos auditores independentes das empresas do Estado do Paraná listadas na CVM estão observando as práticas contábeis adotadas no Brasil pertinentes a sua elaboração. Busca-se também a comparação desse estudo com os resultados obtidos nas empresas de Santa Catarina, objeto do Trabalho de Conclusão de Curso da FURB intitulado “Análise dos pareceres de auditoria das empresas de Santa Catarina registradas na Comissão de Valores Mobiliários” de autoria de Eliangela Pereira.

A relevância da pesquisa deve-se ao fato de investigar se o parecer das empresas de auditoria independente atende o que preceitua as normas contábeis relacionadas a elaboração dos pareceres de auditoria e que os mesmos não sejam apenas uma exigência legal, mas um interessante instrumento para os diferentes usuários, desde que devidamente elaborado.

Quanto à organização do trabalho, inicialmente faz-se a introdução do estudo, seguida de uma breve revisão teórica relacionada aos pareceres de auditoria. Em seguida, abordam-se o método e as técnicas da pesquisa adotadas para alcançar o objetivo do estudo. Após, é realizada a descrição e análise dos dados, demonstrando comparativamente os resultados obtidos nas pesquisas efetuadas nos pareceres das empresas do Paraná *versus* Santa Catarina. Por fim apresentam-se as conclusões do estudo realizado, além das referências que o fundamentam.

2 Parecer dos auditores independentes

O parecer dos auditores independentes ou parecer do auditor independente representa o produto final do trabalho do auditor, é o instrumento pelo qual o mesmo expressa aos usuários da informação contábil, a situação financeira e patrimonial da entidade auditada. Neste sentido o CFC explana através da NBC T 11 em seu item 11.3.1.1 o seguinte:

O ‘Parecer dos Auditores Independentes’, ou ‘Parecer do Auditor Independente’, é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.

Diante do exposto, entende-se que o parecer é um documento que deve expressar uma opinião que abrange todo o universo da empresa em concordância com os princípios e normas contábeis e legislações afins à natureza da entidade.

Nesse sentido o CFC, através da resolução 953/03, substituiu a expressão “com os Princípios Fundamentais de Contabilidade” até então utilizada no parágrafo de opinião dos pareceres pela expressão “com as práticas contábeis adotadas no Brasil”, no modelo de parecer dos auditores independentes. Ainda, nesta resolução o CFC esclareceu que “entende-se como práticas contábeis os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e legislações pertinentes”.

Assim, o CFC consolidou na expressão “práticas contábeis” a amplitude das normas e princípios de contabilidade e demais legislações, utilizados na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, atestados pelos auditores independentes.

No entanto, Attie (1998, p. 67) descreve que o 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”.

Diante do exposto, tem-se que o parecer consiste em um documento formal pelo qual o auditor independente relata sua opinião sobre os procedimentos adotados na elaboração das demonstrações contábeis. Contudo, através do parecer, o auditor assegura a validade das informações contábeis postas à disposição dos usuários destas informações, onde se destacam principalmente os investidores, que com base nas demonstrações contábeis, tomam suas decisões envolvendo a entidade.

Porém, o parecer deve atender aos requisitos básicos inerentes a sua elaboração estabelecidos pelo CFC, na NBC T 11, em seu item 11.3, que trata das Normas do Parecer dos Auditores Independentes.

2.1 Estrutura do parecer dos auditores independentes

O parecer emitido pelo auditor independente em sua normalidade, compõe-se segundo a NBC T 11 - IT 5 em seu item 1, basicamente de três parágrafos:

- a) Parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores;
- b) Parágrafo referente à extensão dos trabalhos; e
- c) Parágrafo referente à opinião sobre as demonstrações contábeis.

Ainda, o CFC em sua NBC T 11 - IT 5 relacionada à estrutura do parecer dos auditores independentes esclarece que:

O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem.

O auditor também deve mencionar em seu parecer que a responsabilidade pela elaboração e pelo conteúdo das demonstrações contábeis é da administração da empresa. Já o contador é quem assume a responsabilidade técnica pelas informações apresentadas, sendo obrigatória sua assinatura. Ao auditor recai a responsabilidade de emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, objeto de seu exame.

Neste sentido, primeiro faz-se necessário que o auditor mencione se seus exames foram efetuados de acordo com as normas de auditoria. Em seguida o parecer deve conter a descrição concisa dos trabalhos realizados pelo auditor, compreendendo, segundo o CFC na NBC T 11 - IT 5 os seguintes itens:

- a) planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos; o volume de transações e o sistema contábil e de controle interno da entidade;
- b) execução dos procedimentos com base em teses;
- c) avaliação das práticas e das estimativas contábeis adotadas, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Consoantes com as disposições contidas na NBC T 11 no item 11.1.1.1, o parecer deve expressar de forma clara e objetiva, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não.

A data do parecer deve corresponder ao término dos trabalhos, visando expor aos usuários das informações, os efeitos ocorridos entre a data de encerramento das demonstrações contábeis e a data de conclusão dos trabalhos.

Por fim, o parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pela execução dos trabalhos, contendo o número de registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC). No caso de trabalho efetuado por empresa de auditoria, devem constar também no parecer, o nome da empresa e o número do registro no CRC.

No entanto, o parecer do auditor independente classifica-se segundo a natureza de sua opinião em parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião. Assim, buscou-se na seqüência abordar individualmente cada um dos tipos de parecer existentes.

2.2 Parecer sem ressalva ou limpo

O parecer sem ressalva, parecer-padrão ou ainda parecer limpo, expressa que o auditor está convicto que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. Quando o auditor emite parecer sem ressalva, afirma que não há fatos relevantes que afetam as demonstrações contábeis e estas representam à posição patrimonial e financeira da entidade.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 82) consideram ainda o parecer sem ressalva como parecer-padrão e descrevem que:

O parecer-*padrão* é a forma mais comumente emitida. Ele contém uma opinião sem ressalva de que as demonstrações contábeis representam, em todos os aspectos relevantes, a posição financeira e patrimonial, o resultado das operações.

No entanto, Almeida (2003, p. 474) relata que o auditor somente deve emitir parecer limpo ou padrão quando as “demonstrações financeiras contiverem todas as exposições informativas necessárias”.

Attie (1998, p. 71) define o parecer sem ressalva ou limpo como:

O parecer sem ressalva é emitido quando as demonstrações financeiras examinadas pelo auditor representam adequadamente a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

Nesse sentido, entende-se que o parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas, consoante aos PFC, NBC e na legislação pertinente à entidade.

Por outro lado, quando o auditor estiver com incertezas a respeito de fato relevante, que poderá afetar significativamente as demonstrações contábeis da entidade, deve ser adicionado um parágrafo de ênfase em seu parecer.

O parágrafo de ênfase somente deve ser expresso no parecer sem ressalva e ainda, deve ser adicionado após o parágrafo de opinião e fazer referência à nota explicativa que fará descrição mais extensa do efeito da incerteza.

A NBC T 11, no item 11.2.8.5, mencionam também que caso o auditor venha constatar possíveis riscos que comprometam a continuidade das atividades da entidade deve o auditor em seu parecer “mencionar, em parágrafo de ênfase, os efeitos que tal situação poderá determinar na continuidade operacional da entidade, de modo que os usuários tenham adequada informação sobre a mesma”.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 837) descrevem também que o auditor deve enfatizar no parecer questões como “transações com partes relacionadas, mudança de critério de cálculo de estimativa contábil, mudança de condições operacionais etc.” bem como alertam ao auditor independente para no “parágrafo de opinião não fazer referência ao material explicativo”, ou seja, a ênfase descrita pelo auditor deve ser apresentada em parágrafo próprio.

O CFC menciona ainda na NBC T 11 no item 11.2.13.2 que:

O auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subsequentes relevantes ao exame das demonstrações contábeis, mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não ajustadas ou reveladas adequadamente.

Porém, se o auditor achar que a matéria envolvendo incerteza relevante não está adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis em consonância com as práticas contábeis adotadas no Brasil, seu parecer deve conter ressalva ou opinião adversa pela omissão ou inadequação da divulgação.

Assim, o auditor deve estar preparado para classificar de forma correta o parágrafo de ênfase, visto que este pode ser facilmente interpretado como assunto próprio de parecer com ressalva.

Outro aspecto importante a ser ressaltado, é quando há existência de um parágrafo de ênfase, num parecer que possui outros assuntos que serão objeto de ressalva. Como as normas contábeis proíbem a inclusão de parágrafo de ênfase em pareceres que não estejam na condição sem ressalva, o auditor deve estar atento para não infringir as normas. Nestes casos, a alternativa será a inclusão de um parágrafo de informações relevantes ou adicionais.

Por outro lado, caso o auditor tenha discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo ou forma da apresentação das demonstrações contábeis ou limitação na extensão do seu trabalho, não deverá emitir parecer sem ressalva, mesmo adicionando

parágrafo de ênfase. O auditor independente diante destas discordâncias deverá emitir um parecer com ressalva.

2.3 Parecer com ressalva

Quando o auditor independente julgar que as demonstrações contábeis da entidade não estiverem evidenciando adequadamente as práticas contábeis adotadas no Brasil em determinado fato ou matéria relevante, deve o auditor emitir um parecer com ressalva.

No entanto, quando o auditor vier a emitir um parecer com ressalva, ele deverá descrever de forma clara o motivo da ressalva no parágrafo da opinião. Neste parágrafo, deve-se dar a explicação dos motivos da ressalva e do efeito sobre a posição patrimonial e financeira sobre o resultado das operações quando esse efeito puder ser determinado.

Nesse sentido, o CFC através da NBC T 11, no item 11.3.4.1 menciona que o parecer com ressalva deve ser emitido quando “o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião”.

Attie (1998, p. 72) descreve que o parecer com ressalva deve ser emitido quando:

um ou mais de um valor nas demonstrações financeiras não refletem adequadamente a posição correta, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, ou quando o auditor não consegue obter evidências adequadas que permitam a comprovação desses valores.

Expõe-se que, o parecer com ressalva deve ser emitido quando o auditor concluir que existem valores que não estão apresentados adequadamente de acordo com os PFC, NBC e legislações pertinentes à elaboração das demonstrações contábeis da entidade.

O parecer com ressalva também deve obedecer ao modelo de parecer sem ressalva, porém com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, no parágrafo de opinião, referindo-se as ressalvas apresentadas.

Quando a ressalva for muito significativa, de forma que impeça o auditor de expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis há a necessidade da negativa de opinião ou da opinião adversa abordado na seqüência.

2.4 Parecer adverso

O parecer adverso é emitido quando o auditor conclui que as demonstrações contábeis não estão representadas adequadamente de tal maneira que o impossibilita de emitir uma opinião a respeito dessas demonstrações.

Neste sentido, Almeida (2003, p. 475) menciona que o parecer adverso é emitido:

quando o auditor possui informações suficientes para formar opinião de que as demonstrações financeiras não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. Esse fato ocorre quando o auditor constata que a transação é tão importante que não justifica a simples emissão de um parecer com ressalvas.

A NBC T 11, no seu item 11.3.5.1 descreve que o auditor independente deve emitir parecer adverso quando “verificar que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e nos períodos indicados”, de acordo com as normas e os PFC, bem como a legislação pertinente.

Assim, quando o auditor emitir o parecer adverso deve expressar de forma clara em um parágrafo intermediário os motivos e a natureza das divergências encontradas que o levaram a emitir uma opinião adversa, bem como os principais efeitos sobre a posição patrimonial, financeira e o resultado do exercício da entidade.

A diferença entre o parecer com ressalva e o parecer adverso é que no primeiro o auditor verifica que o efeito das divergências encontradas nas demonstrações contábeis não afeta todo o seu conteúdo, já no segundo o auditor verifica que as demonstrações contábeis

estão incorretas ou incompletas em tal magnitude que o impeçam a emissão de um parecer com ressalva.

Por outro lado, quando o auditor não conseguir realizar os exames necessários para ter a compreensão adequada das demonstrações contábeis para poder expressar sua opinião, não deve emitir parecer com ressalva ou adverso, mas sim o parecer com abstenção de opinião.

2.5 Parecer com abstenção de opinião

O parecer com abstenção de opinião é emitido quando o auditor não consegue obter as evidências necessárias para emitir sua opinião. Assim o auditor deixa de emitir sua opinião sobre as demonstrações contábeis da entidade.

Nesse sentido, o auditor deve mencionar em parágrafo específico as razões que o levaram a negar opinião sobre as demonstrações contábeis. O fato do auditor não expressar sua opinião, não exige a emissão de um parecer, neste caso o parecer com abstenção de opinião.

Attie (1998, p. 75) descreve que a emissão do parecer com abstenção de opinião deve-se quando:

o auditor não conseguir obter comprovação suficiente para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto, ele deve declarar que esta impossibilitado de expressar sua opinião sobre estas.

Já a NBC T 11, em seu item 11.3.6.1 menciona de forma clara e resumida que “o parecer com abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la”.

Ressalta-se que o parecer na modalidade de abstenção de opinião gera enorme dúvida quanto à credibilidade das demonstrações contábeis da entidade, visto que o auditor nem sequer conseguiu efetuar seus exames na busca por evidências que fundamentem sua opinião a respeito das demonstrações contábeis.

Além dos tipos de parecer já mencionados, o auditor independente pode ainda incluir em seu parecer informações relevantes adicionais.

2.5.1 Informações relevantes adicionais

A NBC T 11, em seu item 11.3.8 menciona que “o auditor deve incluir no seu parecer informações consideradas relevantes para adequada interpretação das demonstrações contábeis, ainda que divulgadas pela entidade”.

Além do parágrafo de ênfase que expressa incertezas a determinado assunto, o auditor independente pode ainda adicionar informações relevantes que julgar necessárias ao conhecimento dos usuários das demonstrações contábeis. Mesmo se essas informações já estiverem divulgadas nas notas explicativas e caso o auditor entenda que a exposição de determinado assunto auxiliará os usuários na interpretação das demonstrações, deve o auditor incluir em parágrafo relevante.

Nesse sentido, Borba e Dutra (2005, p. 6), esclarecem que:

O que difere um Parágrafo de Ênfase de um parágrafo de informação relevante é que no primeiro há incerteza em relação ao fato relevante, cujo desfecho pode ser significativo para a posição patrimonial e financeira da entidade, e no segundo há um destaque na informação que o auditor considera, da mesma forma, importante para o leitor, mas que não gera incerteza de sua parte.

Diante das afirmações de Borba e Dutra tem-se exposto às diferenças existentes entre o parágrafo de ênfase e o parágrafo relevante. Porém, é nítido que as NBC fazem pouca menção e explicação referente à matéria.

3 Método e técnicas da pesquisa

Para delinear o presente artigo observou-se as tipologias de pesquisas aplicadas à contabilidade, descritos por Raupp e Beuren (2003, p. 77), sendo: “tipologia quanto aos objetivos, tipologia quanto aos procedimentos e tipologia quanto à abordagem do problema”.

A presente pesquisa caracteriza-se quanto à tipologia de seus objetivos como uma pesquisa descritiva. Martins (2002, p.37) afirma que: “a pesquisa descritiva tem como objeto a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos”. A pesquisa é considerada descritiva, pois observa, analisa e correlacionam os fatos levantados nos pareceres dos auditores independentes, sem interferir nas variáveis obtidas.

Ao identificar a tipologia da pesquisa quanto aos procedimentos, constata-se ser uma pesquisa de levantamento ou *survey* e documental. Silva (2003, p. 62) descreve que “a pesquisa de levantamento ou *survey* consiste na coleta de dados referentes a uma dada população com base em amostra selecionada, de forma clara e direta, dos quais se objetiva saber o comportamento”. Quanto a pesquisa documental, Marconi e Lakatos (2002, p. 64), esclarecem que: “A característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

Diante do exposto, a pesquisa é considerada levantamento ou *survey* e documental, pois verifica a incidência, inter-relação e distribuição das variáveis, e nos fornece as características das variáveis com base nas demonstrações contábeis, notas explicativas e parecer dos auditores independentes, levantados mediante a busca no sítio da CVM.

Por fim, a tipologia da pesquisa quanto à abordagem do problema, é de natureza quantitativa e qualitativa. Richardson (1989, p. 29) afirma que a abordagem quantitativa:

caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, as mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.

A abordagem quantitativa caracteriza-se pela utilização dos instrumentos estatísticos, na coleta e análise dos dados. Ao efetuar a análise dos dados levantados, entende-se que a abordagem se torna também qualitativa. Nesta perspectiva, Raupp e Beuren (2003, p. 92), descrevem:

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

Ainda, sobre a abordagem qualitativa, Richardson (1989, p. 80) afirma que:

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais. [...] podem contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

A população da pesquisa corresponde a todas as empresas do Estado do Paraná registradas na CVM. Em consulta ao sítio da CVM em 03 de maio de 2006, foi constatada a presença de 72 empresas registradas no Paraná, onde, verificou-se que as mesmas estavam distribuídas nas seguintes situações: cancelada, fase operacional, fase pré-operacional, paralisada e suspensa por decisão administrativa. Destas, buscou-se para o presente trabalho utilizar somente as empresas em fase operacional, totalizando um número de 19 empresas.

Assim que os questionários retornavam, as respostas eram digitadas em planilha eletrônica excel, para, em seguida, iniciar a análise e interpretação dos dados da pesquisa. Após a tabulação dos dados obtidos nos pareceres das empresa do Paraná, buscou-se a comparabilidade com os resultados obtidos no Trabalho de Conclusão de Curso “Análise dos

pareceres de auditoria das empresas de Santa Catarina registradas na Comissão de Valores Mobiliários”, de autoria de Eliangela Pereira, defendida em 1995, para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis na Universidade Regional de Blumenau (FURB), em Blumenau.

4 Resultados obtidos nas pesquisas efetuadas nos pareceres das empresas do Paraná comparativamente à Santa Catarina

Esta seção apresenta os resultados obtidos na pesquisa que versa sobre os pareceres dos auditores independentes das empresas do Paraná, listadas na CVM, comparativamente com os resultados obtidos nos pareceres de auditoria das empresas de Santa Catarina.

Ressalta-se que devido à abordagem mais abrangente dada a análise dos pareceres das empresas do Paraná, torna-se limitado, determinadas comparações entre as pesquisas.

Inicialmente, faz-se um comparativo quanto ao tamanho da amostra utilizada em ambas as pesquisas, apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Comparativo dos resultados obtidos no Paraná *versus* Santa Catarina

DESCRIÇÃO	NO PARANÁ	EM SANTA CATARINA
Ano da pesquisa	2006	2005
Demonstrações encerradas em	31/12/2005	31/12/2004
Número de empresas registradas na CVM	72	85
Número de empresas selecionadas para a pesquisa	19	33
Número de empresas que continham o parecer	18	33
Frequência relativa das empresas que participaram da pesquisa em relação ao número de empresas registradas na CVM	26%	39%

O Estado do Paraná por ser um Estado com maior representatividade no cenário econômico nacional possui registrado na CVM apenas 72 empresas, enquanto que Santa Catarina possui 85 empresas registradas na CVM.

Outro fator a ser ressaltado, trata-se da frequência relativa das empresas registradas na CVM onde, verifica-se que das 72 empresas do Paraná registradas na CVM, apenas 19 encontram-se em fase operacional, ou seja, 26% do total das empresas registradas. Por outro lado, das 85 empresas de Santa Catarina registradas na CVM, 33 encontram-se em fase operacional, ou seja, 39% do total das empresas registradas.

O ano em que as pesquisas foram realizadas é outro aspecto que pode distorcer as análises efetuadas tendo em vista que a cada ano as empresas de auditoria buscam aperfeiçoar seus conhecimentos, visto o exercício do projeto de educação continuada. Porém, vale ressaltar que o intervalo entre as pesquisas compreende apenas um exercício social.

Na seqüência faz-se a comparação dos resultados obtidos em ambas as pesquisas, iniciando pelas características das empresas, seguida pela comparação dos aspectos relacionados aos pareceres dos auditores independentes.

4.1 Comparação das características das empresas pesquisadas

Neste tópico, efetuou-se a comparação das características das empresas pesquisadas no estado do Paraná *versus* Santa Catarina. Inicia-se com a comparação do controle acionário, seguido do setor de atividade e finaliza-se com a comparação do faturamento auferido.

Tabela 2 – Comparativo das características quanto ao controle acionário

CONTROLE ACIONÁRIO	NO PARANÁ		EM SANTA CATARINA	
	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)
Privado	13	68%	27	82%
Privado Holding	3	16%	2	6%
Estatual	1	5%	4	12%
Estatual Holding	1	5%	0	0%
Estrangeiro	1	5%	0	0%
Total	19	100%	33	100%

Constata-se que em ambos os Estados o controle acionário é exercido de forma predominante por controle privado representando 68% no Paraná e 82% para Santa Catarina. Outras formas de controle acionário que se destacam nas empresas pesquisadas são: o controle privado holding com 16% no Paraná e o controle através de estatal com 12% em Santa Catarina.

Na seqüência, buscou-se comparar as características quanto ao setor de atividade das empresas. A Tabela 3 apresenta os dados obtidos.

Tabela 3 – Comparativo do setor de atividade

SETOR DE ATIVIDADE	NO PARANÁ		EM SANTA CATARINA	
	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)
Administração e participações	6	32%	4	12%
Serviços de transporte e logística	4	21%	1	3%
Alimentos	2	11%	1	3%
Energia elétrica	1	5%	4	12%
Máquinas e equipamentos para veículos	1	5%	2	6%
Telecomunicações	1	5%	0	0%
Papel e celulose	1	5%	0	0%
Metalúrgica e siderurgia	1	5%	5	15%
Arrendamento mercantil	1	5%	1	3%
Saneamento, serviços de água e gás	1	5%	1	3%
Têxtil e vestuário	0	0%	9	27%
Agricultura	0	0%	1	3%
Bancos	0	0%	1	3%
Construção civil material construção e decoração	0	0%	1	3%
Crédito imobiliário	0	0%	1	3%
Serviços médicos	0	0%	1	3%
Total	19	100%	33	100%

Verifica-se a grande diversidade dos setores que compõem as empresas pesquisadas, onde, destaca-se o setor de administração e participações com 32% no Estado do Paraná, enquanto no Estado de Santa Catarina, o setor têxtil e de vestuário predomina com 27%. Outros setores que se destacam são os setores de serviço de transporte e logística com 21%, seguido do setor de alimentos com 11% no Paraná. Já em Santa Catarina, os setores de energia elétrica e administração e participações apresentam 12%. Os demais setores de

atividade encontram-se pulverizados entre as empresas do Paraná e Santa Catarina com uma frequência relativa minorizada.

Buscou-se no item seguinte, comparar as características relativas ao faturamento auferido pelas empresas pesquisadas, demonstrados na Tabela 4.

Tabela 4 – Comparativo das características quanto ao faturamento

FATURAMENTO ANUAL (EM MIL REAIS)	NO PARANÁ		EM SANTA CATARINA	
	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)
0 1.218.000	19	100%	27	82%
1.218.000 2.436.000	0	0%	3	9%
2.436.000 3.354.000	0	0%	1	3%
3.354.000 4.872.000	0	0%	1	3%
4.872.000 6.090.000	0	0%	0	0%
6.090.000 7.308.000	0	0%	0	0%
7.308.000 8.526.000	0	0%	1	3%
Total	19	100%	33	100%

Verifica-se na Tabela 4 uma grande variação quanto ao porte das empresas pesquisadas. No Paraná 100% das empresas pesquisadas apresentam faturamento anual igual ou inferior a R\$ 1.218.000 mil, enquanto que em Santa Catarina 82% das empresas apresentam faturamento anual igual ou inferior a R\$ 1.218.000 mil.

Identifica-se que no Estado de Santa Catarina há uma maior concentração no faturamento das empresas, pois das 33 empresas pesquisadas 18% apresentam faturamento superior a R\$ 1.218.000 mil.

Na seqüência efetuou-se a comparação dos principais aspectos relacionados aos pareceres dos auditores independentes das empresas dos estados do Paraná e Santa Catarina listadas na CVM.

4.2 Comparação dos principais aspectos relacionados aos pareceres dos auditores independentes

Neste tópico, comparou-se os aspectos relacionados aos pareceres dos auditores independentes das empresas pesquisadas nos Estados do Paraná e Santa Catarina. A Tabela 5 apresenta os dados obtidos no comparativo do tipo de parecer emitido pelo auditor independente.

Tabela 5 – Comparativo do tipo de parecer emitido pelo auditor independente

TIPO DE PARECER	NO PARANÁ		EM SANTA CATARINA	
	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)
Parecer sem ressalva	18	100%	25	76%
Parecer com ressalva	0	0%	8	24%
Parecer adverso	0	0%	0	0%
Parecer com abstenção de opinião	0	0%	0	0%
Total	18	100%	33	100%

Verifica-se que no Estado do Paraná todos os pareceres emitidos foram pareceres na modalidade sem ressalva, ou seja, o auditor entende que as demonstrações contábeis estão de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil em todos os aspectos relevantes relacionados à posição patrimonial e financeira da entidade. Por outro lado, 76% dos pareceres emitidos pelos auditores das empresas de Santa Catarina, foram pareceres sem

ressalva, enquanto que 24% apresentaram ressalva, ou seja, trata-se de assuntos que não estão evidenciando corretamente nas demonstrações contábeis a posição patrimonial e financeira da entidade.

Outro aspecto abordado na comparação dos pareceres dos auditores independentes dos Estados do Paraná e Santa Catarina está relacionado à expressão utilizada às demonstrações contábeis quanto a sua representação a posição patrimonial e financeira apresentada na Tabela 6.

Tabela 6 – Expressão utilizada às demonstrações contábeis quanto a sua representação a posição patrimonial e financeira

EXPRESSÃO UTILIZADA	NO PARANÁ		EM SANTA CATARINA	
	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)
Práticas contábeis adotadas no Brasil	18	100%	30	91%
Práticas contábeis adotadas no Brasil e CVM	0	0%	2	6%
Legislação societária brasileira e CVM	0	0%	1	3%
Total	18	100%	33	100%

Constata-se que em 100% dos pareceres emitidos para as empresas localizadas no Paraná, segundo o auditor responsável, a posição patrimonial e financeira está apresentada nas demonstrações contábeis com a nomenclatura “de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil”. Em Santa Catarina 91% dos pareceres mencionam que as demonstrações foram elaboradas utilizando a nomenclatura “de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil”, 6% dos pareceres mencionam a nomenclatura “que estão de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e CVM” e 3% mencionam a nomenclatura “que estão de acordo com a legislação societária e CVM”.

Ressalta-se o Art. 1º da Resolução 953/03 do CFC que dispõe sobre a alteração no modelo do parecer, onde é substituída a expressão “com os princípios fundamentais de contabilidade” por “práticas contábeis adotadas no Brasil” nos parágrafos de opinião dos pareceres e relatórios emitidos pelos auditores independentes. Ainda, visando elucidar qualquer dúvida a respeito da expressão práticas contábeis adotadas no Brasil, o CFC esclareceu que as práticas contábeis adotadas no Brasil são os PFC, as NBC e legislações pertinentes.

Na seqüência, a Tabela 7 apresenta a comparação da condução dos testes de auditoria praticados.

Tabela 7 – Comparativo da condução dos testes de auditoria

EXPRESSÃO UTILIZADA NA CONDUÇÃO DOS TESTES	NO PARANÁ		EM SANTA CATARINA	
	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)
Normas de auditoria aplicáveis no Brasil	12	67%	21	64%
Normas brasileiras de auditoria	5	28%	0	0%
Normas de auditoria geralmente aceitas no Brasil	1	6%	1	3%
Norma de auditoria	0	0%	6	18%
Normas Brasileiras de Contabilidade	0	0%	3	9%
Normas de auditoria geralmente aplicadas no Brasil	0	0%	2	6%

Total	18	100%	33	100%
-------	----	------	----	------

A Tabela 7 mostra ponderada diversidade na expressão utilizada para apresentar como os testes de auditoria foram conduzidos. Verifica-se que a maioria dos pareceres das empresas do Paraná e Santa Catarina, 67% e 64% respectivamente, mostram que os testes de auditoria foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil.

Constata-se que todos os pareceres analisados em ambos os Estados estão em desacordo com o modelo de parecer exposto pelo CFC no item 11.3.2.3 da NBC T 11, que apresenta apenas a expressão “normas de auditoria” na condução dos exames efetuados pelo auditor independente.

Outro aspecto analisado foi à menção a posição patrimonial e financeira das empresas. A Tabela 8 apresenta os dados obtidos.

Tabela 8 – Comparativo da menção a posição patrimonial e financeira

MENÇÃO A POSIÇÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA	NO PARANÁ		EM SANTA CATARINA	
	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)
SIM	18	100%	33	100%
NÃO	0	0%	0	0%
Total	18	100%	33	100%

Verifica-se que tanto nos pareceres do Estado do Paraná quanto em Santa Catarina fizeram a correta menção a posição patrimonial e financeira da entidade no parágrafo de opinião do parecer.

Na seqüência buscou-se comparar a existência de parágrafos de ênfase nos pareceres dos auditores independentes expressos na Tabela 9.

Tabela 9 – Comparativo da existência de parágrafos de ênfase

PARÁGRAFO DE ÊNFASE	NO PARANÁ		EM SANTA CATARINA	
	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)
SIM	10	100%	20	100%
NÃO	0	0%	0	0%
Total	10	100%	20	100%

Constata-se no Estado do Paraná que dos 18 pareceres sem ressalva 10 continham parágrafos de ênfase, enquanto em Santa Catarina dos 25 pareceres sem ressalva, 20 pareceres continham parágrafos de ênfase. Os dados obtidos relativos à origem dos parágrafos de ênfase são apresentados na Tabela 10. Ressalta-se que um parecer pode conter mais de um parágrafo de ênfase.

Tabela 10 – Comparativo da origem dos parágrafos de ênfase

ORIGEM DO PARÁGRAFO DE ÊNFASE	NO PARANÁ		EM SANTA CATARINA	
	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)
Financeiro/econômico	7	50%	16	62%
Judicial	6	43%	0	0%
Tributário	1	7%	7	27%
Trabalhista	0	0%	1	4%
Planos previdenciários e assistenciais	0	0%	2	8%
Total	14	100%	26	100%

Verifica-se, que em sua maioria a origem dos parágrafos de ênfase 50% no Paraná e 62% em Santa Catarina referem-se a assuntos de ordem econômico financeiro, seguidos de 43% no Paraná de parágrafos originados por assuntos judiciais e 27% em Santa Catarina por assuntos de ordem tributária.

Na seqüência efetuou-se na Tabela 11 a comparação quanto à divulgação do local e data da auditoria.

Tabela 11 – Comparativo quanto à divulgação do local e data

LOCAL E DATA	NO PARANÁ		EM SANTA CATARINA	
	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)
SIM	16	89%	33	100%
NÃO	2	11%	0	0%
Total	18	100%	33	100%

Verifica-se que dois pareceres do Paraná omitiram o local da auditoria, mas divulgaram a correspondente data, não observando parcialmente as normas existentes. Por outro lado, em sua maioria os pareceres continham a divulgação do local e data corretamente.

Buscou-se na seqüência comparar os dados obtidos relacionados à apresentação do auditor responsável nos pareceres, apresentados na Tabela 12.

Tabela 12 – Comparativo quanto à apresentação do auditor responsável

AUDITOR RESPONSÁVEL	NO PARANÁ		EM SANTA CATARINA	
	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)
SIM	18	100%	33	100%
NÃO	0	0%	0	0%
Total	18	100%	33	100%

Constata-se que todos os pareceres fazem menção ao auditor responsável pelo parecer.

Verificado a apresentação do auditor responsável, buscou-se na seqüência comparar os dados obtidos relacionados à menção ao ano anterior se as demonstrações foram auditadas por outra empresa de auditoria. Esta análise está demonstrada na Tabela 13.

Tabela 13 – Evidenciação da mudança da empresa de auditoria

AUDITORIA DO ANO ANTERIOR	NO PARANÁ		EM SANTA CATARINA	
	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)	FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)
NÃO	11	61%	14	42%
SIM	7	39%	19	58%
Total	18	100%	33	100%

Observa-se que 39% dos pareceres das empresas localizadas no Paraná evidenciam a mudança da empresa de auditoria para o exercício corrente. Em Santa Catarina, 58% dos pareceres evidenciam que o ano anterior foi auditado por outra empresa de auditoria.

Conclusões

As demonstrações contábeis representam o conjunto de informações econômico financeiras de determinada entidade, que tem por objetivo expor aos usuários interessados nos negócios da empresa sua posição patrimonial e financeira. Para verificar se este conjunto de informações foi elaborado observando as práticas contábeis adotadas no Brasil em todos os aspectos relevantes, utiliza-se a opinião externa do auditor independente.

Tal opinião externa fundamenta-se nos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis que constituem o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer do auditor independente sobre essas demonstrações.

O parecer do auditor independente por sua vez compreende o documento formal pelo qual o auditor expressa sua opinião sobre as demonstrações contábeis de determinada entidade. Assim, nesta pesquisa objetivou-se verificar se os pareceres dos auditores independentes estão observando as práticas contábeis adotadas no Brasil pertinentes a sua elaboração.

Para atingir a este objetivo buscou-se identificar nas NBC os tipos de pareceres dos auditores independentes existentes, o cumprimento dos principais aspectos relacionados ao parecer dos auditores independentes inerentes as NBC, principalmente a NBC T 11 que trata das Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Além disso, pretendeu-se comparar os resultados obtidos nas empresas do Paraná registradas na CVM com a pesquisa realizada nas empresas de Santa Catarina.

Identificou-se nas NBC os seguintes tipos de pareceres dos auditores independentes, sendo eles, parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião. Ainda verificou-se a existência do parágrafo de ênfase e o parágrafo de informações relevantes adicionais, que são utilizados para exposição de assuntos que o auditor possui incertezas quanto ao seu desfecho e, para o destaque de informações relevantes necessárias a adequada interpretação dos usuários das demonstrações contábeis.

Por fim, verificou-se na comparação dos pareceres dos auditores independentes dos Estados do Paraná e Santa Catarina, que em ambos os Estados, os auditores não observaram alguns dos principais aspectos descritos nas NBC relacionados aos pareceres dos auditores independentes. Os aspectos não observados pelos auditores independentes referem-se a utilização de expressões não condizentes com o modelo proposto pelo CFC nas NBC.

Assim, conclui-se que de uma forma geral os pareceres não apresentaram distorções relevantes que poderiam por em dúvida o trabalho realizado pelo auditor independente, porém, constatou-se a existência de alguns aspectos não observados pelos auditores na elaboração do parecer em relação ao modelo proposto pelo CFC nas NBC.

Ressalta-se que os aspectos não observados pelos auditores independentes podem ser entendidos como assuntos que merecem atenção dos órgãos reguladores da profissão contábil no Brasil, uma vez que o parecer do auditor independente contempla um documento de relevante responsabilidade social.

Referências

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BOYNTON, William C; JOHNSON, Raymond N; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução: José Evaristo do Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BORBA, José Alonso; DUTRA, Marcelo Haendchem. Demonstrações contábeis publicadas em 2003 pelas empresas do setor elétrico: uma análise do parecer dos auditores

independentes. In: 3º CONGRESSO USP CONTRAOLADORIA E CONTABILIDADE 2003, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo: USP, 2003. Disponível em <<http://www.eac.fea-usp.br/congressousp/congresso3/>>

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível em: <<http://www.cvm.org.br>>. Acesso em: 3 maio 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (BRASIL). **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia**. Brasília, D.F.: CFC, 2006.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PEREIRA, Eliangela. **Análise dos pareceres de auditoria das empresas de Santa Catarina registradas na Comissão de Valores Mobiliários**. 2005. 63 f. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (FURB), Blumenau, 2005.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

RICHARDSON, Roberto Jarry; PERES, José Augusto de Souza. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.