

ANÁLISE DOS PARECERES DE AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE EMPRESAS DE SANTA CATARINA REGISTRADAS NA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

ANALYSIS OF AUDIT REPORTS OF ACCOUNTING STATEMENTS IN SANTA CATARINA BUSINESSES REGISTERED WITH THE SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION OF BRAZIL

*Paulo Roberto da Cunha*¹

*Ilse Maria Beuren*²

*Eliangela Pereira*³

Resumo: O artigo objetiva verificar se os pareceres de auditoria das demonstrações contábeis são apresentados de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, nos aspectos formal e informacional. Para tanto, realizou-se pesquisa documental, por meio da análise do parecer de auditoria das demonstrações contábeis de empresas de Santa Catarina registradas na Comissão de Valores Mobiliários. A população compõem-se das 85 empresas registradas e a amostra restringe-se às 33 empresas em fase operacional. Para fins de análise consideraram-se as demonstrações contábeis de 2004, as respectivas notas explicativas e os pareceres de auditoria. Os resultados da pesquisa mostram características das empresas pesquisadas, aspectos formais dos pareceres de auditoria e aspectos informativos dos pareceres de auditoria. Conclui-se que os pareceres de auditoria das demonstrações contábeis das empresas pesquisadas podem melhorar em relação aos aspectos formais, conforme estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade. Porém, apresentam-se de modo satisfatório no que concerne aos aspectos informativos, uma vez que os pareceres foram apresentados revestindo-se de compreensibilidade.

Palavras-chave: Normas Brasileiras de Contabilidade, Pareceres de auditoria, Demonstrações contábeis.

Abstract: The study aims to verify whether audit reports of financial statements are performed according to Brazilian Accounting Standards, in formal and informational aspects. The study focused only on 2004 audit reports of Santa Catarina's companies, registered with the Securities and Exchange Commission of Brazil. The research population was composed of 85 registered companies and the sample restricted to 33 companies in an operational phase. The analysis comprised the financial statement; their respective explanatory notes; and audit reports. The study analyzed the characteristics of the companies researched, formal aspects of audit reports and informative aspects of audit reports. It was concluded that audit reports of accounting statements of the companies researched may evolve in relation to formal aspects, according to what has been established in the Brazilian Accounting Standards. Therefore, it presents itself in a satisfactory manner in relation to informative aspects, since audit reports were satisfactorily comprehensible.

Keywords: Brazilian Accounting Standards, Audit reports, Financial statements.

¹ Doutorando em Ciências Contábeis e Administração na FURB, paulocsa@furb.br

² Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA-USP, ilse@furb.br

³ Bacharel em Ciências Contábeis pela FURB, eliangelap@hotmail.com

1 Introdução

O contexto atual das organizações passou a exigir-lhes maior transparência e confiabilidade em seus atos. Independente do seu porte ou setor, os *stakeholders* (fornecedores, clientes, instituições financeiras, governo) procuram obter informações fidedignas sobre a entidade com quem pretendem se relacionar ou já se relacionam, a fim de obter maior segurança em suas tomadas de decisões.

Em relação às informações contábeis, a legislação brasileira estabelece diferentes níveis de exigências sobre a evidenciação das variações patrimoniais de um período a outro. Para as pequenas empresas, o foco das informações contábeis está voltado ao aspecto tributário, diferente das grandes empresas, que ampliam o universo de usuários. As companhias abertas, aquelas que negociam suas ações em Bolsas de Valores, que são as empresas objeto deste estudo, são obrigadas, entre outras formalidades, submeter suas demonstrações contábeis à Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

As demonstrações contábeis devem ser elaboradas de modo que apresentem a situação da empresa de forma fidedigna, tanto em relação aos seus direitos e obrigações, como aos resultados realizados no período em exame. Por sua vez, o parecer do auditor independente sobre essas demonstrações contábeis tem o propósito de traduzir a confiabilidade referente às informações ali prestadas. Boynton, Johnson e Keel (2002, p. 78) ressaltam que, apesar da entidade auditada ser cliente da auditoria, a “responsabilidade dos auditores é significativa para com os usuários de seu parecer”.

A auditoria das demonstrações contábeis não é exigida de todas as empresas, mas ela pode ser realizada também de forma voluntária. Além disso, realizar auditoria voluntária não impede que seja realizada também a auditoria exigida por determinação legal. Para fins de atendimento de determinação legal, nas companhias abertas a auditoria das demonstrações contábeis precisa ser realizada por empresas de auditoria independente, que emitem parecer conforme as normas e padrões de auditoria.

O parecer de auditores independentes representa a sua opinião sobre as demonstrações contábeis destinadas aos diversos usuários. Para emitir parecer o auditor aplica procedimentos de auditoria. Antunes (1998, p. 1) expõe que, “para suportar a opinião, o auditor independente deve coletar evidências suficientes e apropriadas de auditoria, através de um conjunto de procedimentos técnicos”. Estes procedimentos são os testes de observância, aplicados para testar a segurança dos controles internos, e os testes substantivos, para averiguar a confiança dos dados e saldos contábeis.

Estudos que contemplam a temática acerca dos pareceres de auditoria vêm sendo realizados já há algumas décadas, como pesquisas de Wiesner (1987) e Carvalho (1989). No entanto, o tema continua sendo investigado também mais recentemente, por exemplo, por Araújo (1997), Dutra e Borba (2003), Ribeiro (2003), Santos e Pereira (2004), Siqueira (2004), Almeida (2006), Dutra, Alberton e Van Bellen (2007), Machado, Santos e Silva (2008).

Araújo (1997) avaliou o grau de compreensão do parecer pelos usuários externos; Ribeiro (2003) estudou a questão da ressalva no parecer dos auditores independentes; Santos e

Pereira (2004) pesquisaram o parecer-padrão vigente no Brasil; Siqueira (2004) investigou a importância, a credibilidade e a influência do parecer da auditoria como ferramenta auxiliar na utilização das demonstrações contábeis para a tomada de decisão dos investidores; e Almeida (2006) realizou análise crítica dos pareceres dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras.

Em outra perspectiva, Dutra e Borba (2003) estudaram os pareceres dos auditores independentes das empresas do setor elétrico e encontraram discordância em parágrafos do parecer em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade. Almeida (2006) buscou analisar os pareceres dos auditores independentes sob o aspecto de aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade, compreensibilidade e utilidade e concluiu que as informações contidas no parecer dos auditores independentes não satisfazem essas condições.

Dutra, Alberton e Van Bellen (2007) objetivaram verificar qual o nível de aderência às exigências normativas dos parágrafos de ênfase e de informações relevantes dos pareceres da auditoria independente emitidos para as companhias do setor elétrico. A pesquisa evidenciou que o nível de informações prestadas em tais parágrafos é compatível com as exigências normativas vigentes, porém enfatizaram a necessidade de elucidação de alguns aspectos julgados relevantes.

Machado, Santos e Silva (2008) analisaram os pareceres de auditoria independente emitidos acerca das demonstrações contábeis de empresas brasileiras registradas na BOVESPA e na NYSE, relativos aos exercícios de 2004 a 2006. Foi realizada uma simulação *Ordinary Least Squares*, levando em conta o ingresso de empresas brasileiras no mercado americano, sendo que na análise de conteúdo examinaram 156 pareceres e 709 parágrafos. Concluíram que os pareceres estão respeitando, nos seus aspectos relevantes, as normas contábeis brasileiras e norte-americanas.

O presente estudo objetiva verificar se os pareceres de auditoria das demonstrações contábeis são apresentados de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, nos aspectos formal e informacional. Para tanto, realizou-se pesquisa documental, por meio da análise do parecer de auditoria das demonstrações contábeis de 2004 de empresas de Santa Catarina registradas na Comissão de Valores Mobiliários.

A pesquisa mostra-se relevante ao investigar se os pareceres das empresas de auditoria independente atendem aos aspectos formais previstos nas normas relacionadas e se os aspectos informativos evidenciados são revestidos de compreensibilidade. Entende-se que o parecer de auditoria pode ser não apenas um instrumento para cumprir uma exigência legal, mas também um instrumento de suporte ao processo decisório dos diferentes *stakeholders*. Assim justifica-se pesquisar a qualidade dos pareceres de auditoria.

O estudo está organizado em sete seções, iniciando com essa introdução. Na seqüência faz uma incursão teórica em auditoria das demonstrações contábeis, procedimentos de auditoria e parecer de auditoria. Em seguida aborda o método e os procedimentos da pesquisa. Após evidencia os resultados da pesquisa e apresenta as conclusões do estudo realizado.

2 Auditoria das Demonstrações Contábeis

Para emitir o parecer sobre as demonstrações contábeis da empresa, o auditor precisa obter evidências em relação às ações e transações econômicas que lhes deram origem. Deve avaliar o cumprimento do que fora estabelecido e sua legalidade com o que ocorreu de fato, para comunicar os resultados do exame aos usuários interessados.

Uma definição ampla de auditoria é fornecida pelo *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association* (apud BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 30), como sendo “um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados”.

O conceito apresentado pelo *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association* é concebido como uma visão macro, uma vez que cita o que é e para que serve a auditoria, sem uma abordagem direcionada de atuação. Uma abordagem mais específica de auditoria é dada pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução n.º 953, de 24 de janeiro de 2003, no seu item 11.1.1.1:

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Verifica-se que o foco do Conselho Federal de Contabilidade volta-se à auditoria das demonstrações contábeis. Cunha (2005, p. 31) destaca que “a auditoria das demonstrações contábeis envolve a busca de evidências de que as demonstrações contábeis foram preparadas atendendo a uma estrutura de controles internos, regulamentos, normas e princípios de contabilidade geralmente aceitos”.

Do exposto entende-se a auditoria como uma metodologia utilizada para analisar a veracidade dos dados que consubstanciam as demonstrações contábeis, decorrentes de fatos e eventos econômicos de uma determinada entidade.

A relação inicial da auditoria com as organizações, de detectar fraudes e erros contábeis, pode assumir um horizonte maior, sendo que os serviços de auditoria podem ser contratados não apenas para atender as exigências de órgãos reguladores. A utilização dos trabalhos de auditoria pode fazer parte de uma medida gerencial, comprometida com os propósitos determinados pela administração de verificar a adequação dos controles internos e das demonstrações contábeis.

Atualmente existem diferentes tipos e categorias de auditoria. Destacam-se a auditoria operacional, a auditoria ambiental, a auditoria de sistemas, a auditoria contábil. A última é contemplada no presente trabalho. A auditoria contábil pode ser interna ou externa. A auditoria externa é realizada por empresas de auditoria independente, a qual é exigida das companhias abertas.

3 Procedimentos de Auditoria

Almeida (1996, p. 55) menciona que “os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as demonstrações financeiras”, aqui denominadas demonstrações contábeis. Os procedimentos de auditoria, segundo o item 11.1.2.1 da Resolução n°. 953, de 24 de janeiro de 2003, do Conselho Federal de Contabilidade, são “o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas”.

Lima (2002, p. 29) destaca que “a opinião dos auditores independentes acerca das demonstrações contábeis expressa a conclusão do auditor. Este trabalho é levado a termo, de modo que, no caminho, sejam verificadas as diversas exigências de ordem ética, técnica e legal”. Para que o auditor atinja seu objetivo, que é expressar sua opinião referente às demonstrações contábeis, necessita de procedimentos adequados para a obtenção de evidências para a formação da opinião. Estas serão obtidas com a aplicação dos procedimentos de auditoria, realizados de acordo com a necessidade e foco do auditor.

Os procedimentos de auditoria dividem-se em testes de observância e testes substantivos. Cada categoria de testes possui suas próprias características e destina-se a finalidades específicas. Os testes de observância são também denominados de testes de aderência ou testes de controle. Em sua aplicação, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

A Resolução n°. 953, de 24 de janeiro de 2003, do Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 11.1.2.2, descreve que “os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento”.

Andrade (1988, p.13) explica que os testes de observância “são amostras retiradas de uma população, com a finalidade de determinar, até que ponto os procedimentos ao serem implantados, observam as especificações do sistema”. Neste contexto, os testes de observância têm o objetivo de verificar e avaliar os controles internos, se estão de acordo com os procedimentos da entidade e se são confiáveis e suficientes para garantir a salvaguarda de seu patrimônio.

Em relação aos testes de observância, Lima (2002, p. 31) expressa que “esta revisão nos controles internos existentes deverá resultar, ainda, em relatório elaborado pelo auditor, consignando todas as falhas constatadas no decorrer das revisões realizadas”. Lima (2002, p. 31) salienta que “não é objetivo do exame o encontro de falhas ou irregularidades, porém, os trabalhos devem ser planejados de modo que essas falhas, caso apresentem relevância ou materialidade, sejam detectadas e ajustadas de forma a não produzirem distorções nas demonstrações contábeis”.

Os testes substantivos são procedimentos de auditoria aplicados para constatar a validade ou não das transações ou saldos contábeis registrados. Tem por objetivo verificar a

existência de distorções materiais nas demonstrações contábeis. Em outras palavras, os testes substantivos buscam fornecer evidências quanto a correção ou erros nos saldos e valores constantes nas demonstrações contábeis, a fim de identificar a conformidade ou não do registro das transações ocorridas. A integração entre exames destinados à avaliação da qualidade revelada pelo sistema de controles internos adotado pela entidade auditada e, exames destinados à validação em si dos saldos contábeis, denomina-se de testes substantivos (LIMA, 2002).

A Resolução nº. 953, de 24 de janeiro de 2003, do Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 11.1.2.2, explicita que “os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à sua suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade”.

Da população das transações ou saldos contábeis registrados é extraída uma amostra para fins de realização de testes substantivos. Andrade (1988, p. 15) destaca que, “para a execução dos testes substantivos o auditor retira amostras com o intuito de obter evidências quanto à validade e propriedade das transações registradas contabilmente”.

Portanto, os procedimentos de auditoria, compreendendo os testes de observância e os testes substantivos, têm por finalidade obter evidências para formar a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis e fundamentar o parecer de auditoria.

4 Parecer de Auditoria

O parecer do auditor independente representa o produto final do trabalho de auditoria, é o instrumento pelo qual o auditor dá conhecimento aos usuários da informação contábil do resultado do seu trabalho, expresso por meio da opinião contida no parecer. Almeida (2006, p. 41) descreve que a auditoria “materializa-se através do chamado Parecer de Auditoria, mediante o qual o profissional que realizou o trabalho auditorial emite opinião a respeito da adequação sobre o objeto de estudo dele”.

A atividade de auditoria independente de demonstrações contábeis tem como principal produto formal um parecer. Segundo Antunes (2002, p. 1), nele o auditor expressa sua opinião sobre “a adequação, ou não, com que as demonstrações contábeis apresentam a posição patrimonial e financeira da entidade auditada, o resultado de suas operações, as movimentações ocorridas no seu patrimônio líquido e as origens e aplicações dos seus recursos”.

O Conselho Federal de Contabilidade explana na Resolução nº. 953, de 24 de janeiro de 2003, em seu item 11.3.1.1, que “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”.

No parecer, o auditor visa assegurar a validade das informações contábeis postas à disposição dos usuários destas informações. Como usuários da auditoria focalizaram-se principalmente os investidores, que com base nas demonstrações contábeis tomam decisões financeiras relacionadas à entidade.

Os pareceres classificam-se, segundo a natureza da opinião, em parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião.

4.1 Parecer Sem Ressalva ou Limpo

O Conselho Federal de Contabilidade explicita na Resolução nº. 953, de 24 de janeiro de 2003, no item 11.3.2.1, que o parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante os princípios fundamentais de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade, bem como na legislação pertinente à entidade.

A Resolução nº. 953, no seu item 11.3.2.3, apresenta um modelo de parecer sem ressalva. Neste, no primeiro parágrafo o auditor independente cita a denominação da empresa e o período em que as demonstrações contábeis foram auditadas, tendo como responsabilidade apresentar sua opinião sobre as mesmas.

No segundo parágrafo explana que o exame foi elaborado de acordo com as normas e princípios fundamentais de contabilidade, compreendendo planejamento, testes e avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas apresentadas pela empresa.

No terceiro parágrafo o auditor expõe a sua opinião sobre as demonstrações contábeis, explanando se estas foram elaboradas adequadamente de acordo com as Normas e Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O auditor não deve emitir parecer sem ressalva quando houver discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis ou limitação na extensão do seu trabalho. O auditor independente, diante destas discordâncias, deve emitir um parecer com ressalva.

4.2 Parecer Com Ressalva

Ao emitir o parecer com ressalva, o auditor independente deve esclarecer o motivo da ressalva no parágrafo da opinião. Neste parágrafo deve explicar os motivos da ressalva e o efeito sobre a posição patrimonial, financeira e sobre o resultado das operações quando esse efeito puder ser determinado.

A Resolução nº. 953, de 24 de janeiro de 2003, do Conselho Federal de Contabilidade, no item 11.3.4.1, estabelece que o parecer com ressalva é “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”.

Quando a ressalva for muito significativa, de forma que impeça o auditor de expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis, há necessidade de abster-se de emitir opinião ou de emitir opinião adversa, resultando em parecer adverso.

4.3 Parecer Adverso

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução nº. 953, de 24 de janeiro de 2003, item 11.3.5.1, estabelece que o parecer adverso se aplica quando o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e nos períodos indicados, de acordo com as normas e os princípios fundamentais de contabilidade.

O auditor independente, quando emitir o parecer adverso, deve descrever em um parágrafo intermediário os motivos e a natureza das divergências encontradas que suportam a sua opinião adversa, bem como os principais efeitos sobre a posição patrimonial, financeira e o resultado do exercício.

Quando o auditor não consegue realizar os exames necessários para ter a compreensão adequada das demonstrações contábeis para poder expressar sua opinião, ele emite o parecer com abstenção de opinião.

4.4 Parecer Com Abstenção de Opinião

O parecer com a abstenção de opinião é destacado pelo Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução nº. 953, de 24 de janeiro de 2003, em seu item 11.3.6.1, como “aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la”.

O Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução nº. 953, de 24 de janeiro de 2003, no item 11.3.7.1, destaca que:

quando ocorrer incerteza em relação a fato relevante, cujo desfecho poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado de suas operações, deve o auditor adicionar um parágrafo de ênfase em seu parecer, após o parágrafo de opinião, fazendo referência à nota explicativa da administração, que deve descrever de forma mais extensa, a natureza e, quando possível, o efeito da incerteza.

A abstenção da opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar qualquer desvio relevante que, normalmente, seria incluído como ressalva no seu parecer e que, portanto, possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

5 Método e Procedimentos da Pesquisa

A metodologia da pesquisa consiste do método e dos procedimentos que o pesquisador irá utilizar para realizar a pesquisa. Cervo e Bervian (2002, p. 23) mencionam que “o método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir certo fim ou um resultado desejado. Na ciência, entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade”.

Para delinear a presente pesquisa foram observadas as tipologias de pesquisas aplicáveis à contabilidade, descritos por Raupp e Beuren (2003, p.77), isto é, “tipologia quanto aos objetivos, tipologia quanto aos procedimentos e tipologia quanto à abordagem do problema”. Neste sentido, a presente pesquisa caracteriza-se em termos de tipologia quanto aos objetivos, como uma pesquisa exploratória; quanto aos procedimentos uma pesquisa documental; e quanto à abordagem do problema, é predominantemente quantitativa.

A pesquisa exploratória, de acordo com Gil (1999), tem como principal objetivo esclarecer e modificar conceitos e idéias, com vistas à formulação de problemas mais precisos para torná-lo mais explícito ou construir hipóteses. Quanto à pesquisa documental, Gil (1999) explica que ela se baseia em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados segundo os objetivos estabelecidos. A abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de métodos estatísticos para o tratamento dos dados.

A população da pesquisa corresponde a todas as empresas de Santa Catarina registradas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Em consulta ao sítio da Comissão de Valores Mobiliários (www.cvm.gov.br), em maio de 2005, foi constatada a presença de 85 empresas registradas de Santa Catarina. Das 85 empresas listadas na Comissão de Valores Mobiliários, verificou-se que as mesmas estavam distribuídas nas seguintes situações: cancelada, concordatária, fase operacional, paralisada, suspensa e decisão administrativa.

Destas, investigaram-se no presente estudo as empresas em fase operacional, totalizando um número total de 35 empresas. Ao listar as Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFPs), aqui denominadas de demonstrações contábeis, verificou-se a inexistência dos dados de duas empresas. Portanto, a amostra que consubstancia a pesquisa é de 33 empresas.

A análise documental foi realizada utilizando como referência as demonstrações contábeis do exercício de 2004. Utilizaram-se as Demonstrações Financeiras Padronizadas destas empresas, as notas explicativas e os pareceres dos auditores independentes ou da empresa de auditoria independente, disponíveis no sítio da Comissão de Valores Mobiliários (www.cvm.org.br).

A principal limitação da pesquisa está na impossibilidade de extrapolar os resultados para os pareceres de auditoria não analisados, portanto estes se restringem à amostra pesquisada. Também foram considerados somente os pareceres de auditoria das demonstrações contábeis de um ano dessas empresas, podendo apresentar alterações em outros anos por possuir situação diferente do ano analisado.

6 Descrição e Análise dos Dados

Inicia-se esta seção com a exposição de características das empresas pesquisadas. Em seguida apresentam-se os dados coletados e as informações obtidas quanto ao aspecto formal do parecer de auditoria independente. Por fim, são evidenciados os dados que se referem aos aspectos informacionais do parecer de auditoria.

6.1 Características das Empresas Pesquisadas

As características enfatizadas das empresas pesquisadas são: localização das empresas pesquisadas por região geográfica, setor de atividade e faturamento.

a) Localização das empresas pesquisadas por região geográfica

Buscou-se identificar as regiões onde as empresas de Santa Catarina estão situadas. Estes dados são demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1 – Localização das empresas pesquisadas por região geográfica

Região	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Leste	12	36,37
Sul	11	33,33
Norte	8	24,24
Oeste	2	6,06
Total	33	100,00

Verifica-se que 36,37% das companhias abertas registradas na CVM de Santa Catarina estão concentradas na região Leste. Outras duas regiões com maior concentração são: a região Sul, com 33,33% das empresas; seguida da região Norte, com 24,24% das empresas em estudo. Por fim, tem-se a região Oeste, com apenas 6,06% das empresas pesquisadas.

A região Oeste do Estado de Santa Catarina registra a menor quantidade de empresas em decorrência da atividade econômica predominante. A atividade agrícola predomina nessa região, com algumas grandes agroindústrias estabelecidas, que fomentam a criação e o abate de aves, suínos e bovinos. O gado leiteiro e a transformação de seus derivados é outra atividade de destaque nessa região.

b) Setor de atividade

Outro item relacionado com as características das empresas de Santa Catarina registradas na CVM é o setor de atividade. Na Tabela 2 demonstram-se os dados relacionados a esta questão.

Tabela 2 – Setor de atividade

Setor de atividade	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Têxtil e vestuário	9	27,28
Metalurgia e siderurgia	5	15,15
Empresa de administração e participações	4	12,12
Energia elétrica	4	12,12
Máquinas e equipamentos para veículos	2	6,06
Alimentos	1	3,03
Agricultura	1	3,03
Arrendamento mercantil	1	3,03
Bancos	1	3,03
Construção civil, material de construção e decoração	1	3,03
Crédito imobiliário	1	3,03
Saneamento e serviços de água e esgoto	1	3,03
Serviço de transporte e logística	1	3,03
Serviços médicos	1	3,03
Total	33	100,00

Constata-se que o setor de atividades em que cada empresa atua apresenta-se bastante diversificado, sendo que os números evidenciam grande variação entre os diversos ramos

de atuação no Estado. No entanto alguns setores se destacam, como é o caso da atividade têxtil e vestuário, com 27,28%; metalurgia e siderurgia, com 15,15%; e, ambas com 12,12%, empresa de administração e participação e de energia elétrica.

Nas empresas de Santa Catarina registradas na CVM, um aspecto interessante que se observa é a ausência da atividade moveleira. Embora o Estado se destaque como um dos maiores pólos moveleiros do Brasil, nenhuma das empresas pesquisadas desenvolve esse tipo de atividade. Decorre que a maioria das empresas do pólo moveleiro de Santa Catarina é de constituição familiar, portanto de capital fechado.

c) Faturamento

Procurou-se identificar o faturamento destas empresas para ter-se uma noção quanto ao porte das empresas. Os dados coletados seguem demonstrados na Tabela 3.

Tabela 3 – Faixa de faturamento anual

Faixa de faturamento anual (em mil R\$)	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
8.471 a 1.218.000	27	81,82
1.218.000 a 2.436.000	3	9,09
2.436.000 a 3.354.000	1	3,03
3.354.000 a 4.872.000	1	3,03
4.872.000 a 6.090.000	0	0,00
6.090.000 a 7.308.000	0	0,00
7.308.000 a 8.526.000	1	3,03
Total	33	100,00

Observa-se que a maior concentração do faturamento anual das empresas pesquisadas em mil R\$ dá-se entre R\$ 8.471 a R\$ 1.218.000 com 27 empresas, representando 81,82%. A predominância dentro desta faixa é de empresas com faturamento até R\$ 200.000 mil, com 15 empresas, representando 45,46%. Na seqüência, o faturamento de R\$ 200.000 a R\$ 400.000 mil, que representa 24,24%. Numa outra faixa, de R\$ 1.218.000 a R\$ 2.436.000 mil, constam 3 empresas, representando 9,09%; e, por fim, acima de R\$ 2.436.000 mil encontram-se 3 empresas, que representam 3,03% cada.

Observa-se que as empresas de Santa Catarina registradas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) são, em sua maioria, empresas que se enquadram na faixa de faturamento anual entre R\$ de 8.471 a R\$ 1.218.000 mil. Esse aspecto reforça o acima exposto sobre a natureza familiar da grande maioria das grandes empresas estabelecidas no Estado e da constituição com capital fechado. Também limita a realização da auditoria voluntária, cuja possibilidade foi explicitada na revisão da literatura.

6.2 Aspecto Formal dos Pareceres de Auditoria

Quanto ao aspecto formal dos pareceres de auditoria independente, buscou-se analisar se os pareceres são apresentados de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T11, que aborda sobre as normas de auditoria independente das demonstrações contábeis; e a Norma Brasileira de Contabilidade – Instrução Técnica NBC T11 – IT05, que diz respeito ao parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis.

a) Empresa de auditoria responsável pela emissão do parecer

Inicialmente identificaram-se as empresas responsáveis pelo parecer de auditoria do ano de 2004 das empresas pesquisadas. O resultado da pesquisa consta na Tabela 4.

Tabela 4 – Empresa de auditoria responsável pelo parecer

Auditor responsável	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Mazars & Guérard Auditores Independentes	6	18,18
Trevisan Auditores Independentes	6	18,18
Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Ind.	4	12,13
Boucinhas & Campos + Soteconti Aud. Ind.	3	9,09
KPMG Auditores Independentes	2	6,06
Martinelli Auditores	2	6,06
Actus Auditores Independentes S/S	1	3,03
Bendoraytes, Aizenman & Cia Aud. Ind.	1	3,03
Directa Auditores	1	3,03
Ernest & Young Auditores Independentes S.S	1	3,03
Muller, Bazzaneze & Cia. Auditores	1	3,03
PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes	1	3,03
Radures Auditores Independentes	1	3,03
Russell Bedeford Brasil – Audit. Independentes S/S	1	3,03
Selecta Auditores Independentes	1	3,03
Valério Matos Auditores Independentes	1	3,03
Total	33	100,00

Verifica-se que 16 empresas de auditoria independente auditaram as 33 empresas pesquisadas. Duas empresas de auditoria independente apresentam maior frequência como responsáveis pelos pareceres em 2004, a Mazars & Guérard Auditores Independentes e a Trevisan Auditores Independentes, ambas com 18,18% respectivamente. Na seqüência, a empresa Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes auditou 12,13% das empresas pesquisadas.

A empresa Boucinhas & Campos + Soteconti Auditores Independentes apresentou o parecer de 9,09% das empresas auditadas. Depois, constatou-se que as empresas KPMG Auditores Independentes e Martinelli Auditores auditaram 6,06% das empresas objeto do estudo. As demais empresas pesquisadas foram auditadas por diferentes empresas de

auditoria independente, sendo que um total de dez empresas de auditoria independente auditaram somente uma empresa cada das registradas na CVM, representando assim 3,03%.

b) Tipo do parecer

Em relação ao aspecto formal dos pareceres de auditoria das empresas pesquisadas, foi verificado o tipo do parecer de auditoria apresentado pelo auditor independente, conforme demonstrado na Tabela 5.

Tabela 5 – Tipo do parecer do auditor independente

Tipo do parecer	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Parecer sem ressalva	25	75,76
Parecer com ressalva	8	24,24
Parecer adverso	0	0,00
Parecer com abstenção opinião por limitação na extensão	0	0,00
Parecer com abstenção opinião por incerteza	0	0,00
Total	33	100,00

Observa-se que 75,76% das empresas analisadas apresentaram o parecer sem ressalva, o que significa que não houve nenhum fato relevante que pudesse impedir o auditor de apresentar o parecer sem ressalva. Por outro lado, 24,24% das empresas obtiveram o seu parecer com ressalva, o que significa que houve algum fato relevante que impediu o auditor independente de apresentar o parecer sem ressalva.

Cabe ressaltar que há nove empresas que apresentam parecer com ressalva. No entanto, em um parecer, emitido pela empresa de auditoria Boucinhas & Campos + Soteconti Auditores Independentes, foi informado como sendo com ressalva, mas não foi localizado nenhum tipo de ressalva no corpo de seu parecer, constatando-se um parecer sem ressalva.

Nas empresas analisadas não foi encontrado nenhum parecer adverso, parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão, e nem mesmo parecer com abstenção de opinião por incerteza.

6.3 Aspectos Informativos dos Pareceres de Auditoria

Com relação aos aspectos informativos do parecer de auditoria, buscou-se verificar se os pareceres foram apresentados revestindo-se de compreensibilidade. Foram focalizados os seguintes aspectos: demonstrações contábeis, pareceres com ressalva, testes aplicados pelos auditores, posição patrimonial e financeira, existência de parágrafo de ênfase e menção referente à auditoria do ano anterior.

a) Das demonstrações contábeis

Analisaram-se nos pareceres de auditoria, a expressão utilizada para as demonstrações contábeis, quanto à sua representação da posição patrimonial e financeira. A Tabela 6 demonstra os dados colhidos dos pareceres sobre esta questão.

Tabela 6 – Expressão utilizada na representação da posição patrimonial e financeira das demonstrações contábeis

Demonstrações contábeis	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Práticas contábeis adotadas no Brasil	30	90,91
Práticas contábeis adotadas no Brasil e CVM	2	6,06
Legislação societária brasileira e CVM	1	3,03
Total	33	100,00

Ao observar se as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, constatou-se que 30 empresas fizeram menção à locução “práticas contábeis adotadas no Brasil”, correspondendo a 90,91%. Em seguida duas empresas fizeram menção à locução “práticas contábeis adotadas no Brasil e normas da Comissão dos Valores Mobiliários”, correspondendo a 6,06%. E, por fim, uma empresa fez menção à locução “legislação societária brasileira e normas da Comissão de Valores Mobiliários”, correspondendo a 3,03%.

O Comunicado n°. 02/00 do IBRACON recomenda que o parecer dos auditores independentes seja emendado para esclarecer quais normas de auditoria foram empregadas e quais as práticas contábeis foram adotadas na elaboração das demonstrações contábeis, como segue:

(1) *Examinamos...*

(2) *Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil.*

(3) *Em nossa opinião, ... , de acordo com as práticas contábeis emanadas da legislação societária brasileira.*

ou, quando aplicável,

(3) *Em nossa opinião, ... , de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade aplicados no Brasil.*

Depreende-se pelos dados da pesquisa que não são exatamente essas as expressões utilizadas pelas empresas de auditoria independente, embora reportem “no Brasil”. A Norma Brasileira de Contabilidade NBC T11, de 17 de dezembro de 1997, no seu item 11.3.2.3, também faz menção aos princípios fundamentais de contabilidade. A Tabela 6 demonstra que esta locução não foi utilizada em nenhum parecer de auditoria das empresas pesquisadas.

b) Dos pareceres com ressalva

Na verificação dos pareceres com ressalva, observou-se a menção das expressões obrigatórias no parecer de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 11 e Norma Brasileira de Contabilidade – Instrução Técnica NBC T 11 –IT05. A Tabela 7 mostra os dados coletados em relação aos pareceres com ressalva.

Tabela 7 – Expressão utilizada para menção de ressalva no parecer

Expressões	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Com exceção	5	55,56
Exceto quanto	3	33,33
Sem menção	1	11,11
Total	9	100,00

Constata-se que houve nove pareceres com ressalva na amostra da pesquisa realizada. Destes, 55,56% pareceres fizeram menção à expressão “com exceção”. Depois, 33,33% dos pareceres fizeram menção à expressão “exceto quanto”. A expressão “exceto por”, outra expressão proposta pela Norma Brasileira de Contabilidade não foi utilizada em nenhum dos pareceres da amostra. Observou-se ainda que 11,11% dos pareceres, correspondente a uma empresa, não fez menção a nenhuma das expressões apresentadas nas normas.

Também foi averiguado se há evidências sobre o motivo pelo qual o parecer foi emitido com ressalva. Esses dados são apresentados na Tabela 8.

Tabela 8 – Motivo da ressalva no parecer

Motivo da ressalva	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Tributário	4	50,00
Financeiro/Econômico	3	37,50
Trabalhista	1	12,50
Total	8	100,00

Verifica-se que 50,00% dos pareceres com ressalvas obtiveram a ressalva referente a motivo tributário. Em seguida, 37,50% das ressalvas foram referentes a motivo financeiro/econômico e 12,50% das ressalvas foram por motivos trabalhistas.

A maioria das ressalvas no parecer foi motivada por aspectos tributários e trabalhistas. Isso sugere a dificuldade de interpretar e aplicar a legislação tributária e trabalhista brasileira nas empresas. A ambigüidade na interpretação da legislação e a sobrecarga com impostos podem contribuir para situações que impliquem ressalvas no parecer de auditoria.

c) Dos testes aplicados pelos auditores

Buscou-se identificar nos pareceres de auditoria, como foi descrita a condução dos testes de auditoria. Os dados colhidos estão dispostos na Tabela 9.

Tabela 9 – Condução dos testes de auditoria

Condução dos testes aplicados	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Normas de Auditoria Aplicáveis no Brasil	21	63,64
Normas de Auditoria	6	18,18
Normas Brasileiras de Contabilidade	3	9,09
Normas de Auditoria Geralmente Aplicadas no Brasil	2	6,06
Normas de Auditoria Geralmente Aceitas no Brasil	1	3,03
Total	33	100,00

Na pesquisa observou-se que 63,64% dos pareceres fazem menção aos testes aplicados de acordo com as Normas de Auditoria aplicáveis no Brasil. Constatou-se também que 18,18% fizeram a menção aos testes aplicados de acordo com Normas de Auditoria. Após, constam 6,06% dos pareceres que conduziram seus testes de acordo com as Normas de Auditoria Geralmente Aplicadas no Brasil. Por fim, 3,03% dos pareceres mencionam os seus testes de acordo com as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas no Brasil.

No modelo de parecer apresentado na NBC T 11 consta a expressão “nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: [...]”. Nas empresas pesquisadas constataram-se 18,18% dos pareceres de auditoria com esta expressão.

d) Da posição patrimonial e financeira

Também foi investigado se o parecer do auditor independente faz menção sobre a situação patrimonial e financeira da empresa auditada. Esses dados são apresentados na Tabela 10.

Tabela 10 – Menção sobre a posição patrimonial e financeira

Situação patrimonial	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Sim	33	100,00
Não	0	0,00
Total	33	100,00

Nota-se que 100,00% das empresas auditadas fazem menção em seu parecer sobre a sua situação patrimonial e financeira, convergindo com o que determina a NBC T 11.

e) Existência de parágrafo de ênfase

Nas empresas analisadas, investigou-se a existência de parágrafo de ênfase em seu parecer de auditoria independente, conforme se mostra na Tabela 11.

Tabela 11 – Existência de parágrafo de ênfase

Prágrafo de ênfase	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Sim	20	60,61
Não	13	39,39
Total	33	100,00

Constatou-se que 60,61% das empresas analisadas possuem parágrafo de ênfase em seu parecer limpo e 39,39% das empresas não tiveram nenhum parágrafo de ênfase em seu parecer. Na seqüência buscou-se encontrar qual a origem da ênfase descrita nos pareceres de auditoria.

Nas diversas empresas analisadas com parecer sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase, buscou-se identificar a origem que levou a empresa de auditoria destacar um parágrafo de ênfase. Esses dados são apresentados na Tabela 12.

Tabela 12 – Origem do parágrafo de ênfase

Origem do parágrafo com ênfase	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Financeiro/Econômico	11	55,00
Financeiro/ Econômico/Tributário	5	25,00
Tributário	1	5,00
Trabalhista/Tributário	1	5,00
Planos Previdenciários e Assistenciais	2	10,00
Total	20	100,00

Observou-se que 55,00% das empresas auditadas apresentaram como origem do seu parágrafo de ênfase aspecto Financeiro/Econômico, em que empresas se referem a reestruturação financeira visando à continuidade normal de suas atividades devido a repetitivos prejuízos.

Em seguida, constatou-se que 25,00% das empresas auditadas apresentaram como motivação do seu parágrafo de ênfase aspecto Financeiro/Econômico/Tributário. Ainda, que 5,00% das empresas possuem parágrafo de ênfase com origem Tributária e 5,00% Trabalhista/Tributária, demonstrando suas pendências. Notou-se ainda que 10,00% dos parágrafos de ênfase referem-se a Planos Previdenciários e Assistenciais.

f) Menção referente à auditoria do ano anterior

Analisou-se também se o parecer faz menção quanto ao ano anterior ser auditado por outra empresa de auditoria, cujos dados são identificados na Tabela 13.

Tabela 13 – Menção ao ano anterior ser auditado por outra empresa de auditoria

Auditoria do ano anterior	Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
Sim	19	57,58
Não	14	42,42
Total	33	100,00

Constatou-se que 57,58% das empresas pesquisadas foram auditadas por outra empresa de auditoria no exercício anterior e 42,42% das empresas foram auditadas pela mesma empresa de auditoria. Observa-se assim, que o rodízio de empresas de auditoria ocorreu em 19 (57,58%) empresas no exercício de 2004.

Embora a troca de empresa de auditoria esteja prevista na legislação, na maioria das empresas analisadas em que houve alteração em relação ao ano anterior, essa não guardou relação com o período limite definido para a contratação de outra empresa de auditoria externa. A troca periódica é importante no sentido de manter a independência dos profissionais que realizam os trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis. Por outro lado, a troca anual da empresa pode prejudicar a continuidade da análise, apesar da existência de padrões definidos de auditoria.

7 Conclusões

O artigo objetivou verificar se os pareceres de auditoria das demonstrações contábeis são apresentados de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, nos aspectos formal e informacional. Para tal realizou-se pesquisa exploratória, por meio da análise do parecer de auditoria das demonstrações contábeis de empresas de Santa Catarina registradas na Comissão de Valores Mobiliários, tendo como amostra as 33 empresas em fase operacional das 85 registradas na CVM.

Quanto aos pareceres de auditoria emitidos em relação às demonstrações contábeis de 2004, das empresas de Santa Catarina listadas na Comissão de Valores Mobiliários, verificou-se a predominância de localização das empresas na região Leste do Estado, do setor da atividade têxtil e vestuário e com um faturamento entre R\$ 8.471 e R\$ 1.218.000 mil.

As 33 empresas pesquisadas foram auditadas por 16 empresas de auditoria independente. Constatou-se que 48,49% delas foram auditadas por três empresas de auditoria independente. Quanto ao tipo de parecer verificou-se que os pareceres sem ressalva foram 25, representando 75,76%; e os pareceres com ressalva foram oito, representando 24,24%. No sítio da CVM consta uma empresa com um parecer com ressalva, mas no corpo do parecer há um parecer limpo, sem identificar nenhum parágrafo que justifique a ressalva do parecer.

Quanto aos aspectos formais e informacionais, identificou-se a utilização de diversas locuções e expressões não contempladas no modelo do parecer proposto pelo Conselho Federal de Contabilidade. A Norma Brasileira de Contabilidade NBC T11 faz menção à expressão “Princípios Fundamentais de Contabilidade” para expressar a representação da posição patrimonial e financeira da empresa, mas esta não foi citada em nenhum dos pareceres de auditoria no parágrafo específico para menção. Nesse aspecto entende-se a necessidade de adequação e observação por parte das empresas de auditoria independente.

Dos pareceres com ressalva, 50,00% foram ressalvados devido a questões tributárias, 37,50% a questões econômico/financeiras e 12,50% a questões trabalhistas. Nos pareceres limpos, 20 empresas apresentaram parágrafos de ênfase, em que 55,00% referem-se a questões financeiras e econômicas das empresas auditadas.

Em relação aos aspectos informacionais dos pareceres de auditoria pesquisados, notou-se que as empresas de auditoria independente observaram a indicação e conteúdo do tipo de parecer emitido. A exceção se deu em uma situação, em que foi identificado um parecer sem ressalvas enquadrado como um parecer com ressalvas, porém sem nenhuma menção no corpo do parecer que desenquadrasse o parecer como limpo.

Assim, conclui-se que os pareceres de auditoria das demonstrações contábeis das empresas pesquisadas podem evoluir em relação aos aspectos formais, conforme estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade. Por outro lado, apresentam-se de modo satisfatório no que concerne aos aspectos informativos, uma vez que os pareceres foram apresentados revestindo-se de compreensibilidade.

Com base na conclusão desta pesquisa, limitada aos pareceres de auditoria das demonstrações contábeis de 2004 das empresas de Santa Catarina listadas na Comissão de Valores Mobiliários, recomenda-se a realização de outros estudos. Sugere-se privilegiar a ampliação da investigação para empresas de outros Estados ou regiões a fim de conhecer a forma de apresentação e o conteúdo dos pareceres de auditoria pelas empresas de auditoria independente, verificando as convergências ou as divergências destes com esta pesquisa.

Referências

- ALMEIDA, Karla Katiúscia Nóbrega de. **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 - UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, 2006.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ANDRADE, Lucila Carmélia de. **Técnicas de amostragem em empresas de auditoria na cidade do Rio de Janeiro: um estudo de casos**. 1988. 188 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Instituto Superior de Estudos de Estudos Contábeis - ISEC - Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1988.
- ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. 1998. 227 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Faculdade de Economia, Administração, e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.
- ARAÚJO, Francisco José de. **Grau de compreensão dos pareceres de auditoria**. 1997. 213 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro - FAF/UERJ, Rio de Janeiro, 1997.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução de José Evaristo do Santos. São Paulo: Atlas, 2002.
- CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. **Parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis no Brasil: estudo das limitações no seu poder de comunicação**. 1989. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração, e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Disponível em: <<http://cvm.org.br>>. Acesso em: 01 maio 2005.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade: auditoria e perícia**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2003.
- _____. **Resolução CFC nº 953**, de 24 de janeiro de 2003. Altera o modelo de Parecer dos Auditores Independentes sem ressalva.
- _____. **Resolução CFC nº 830**, de 11 de dezembro de 1998. Aprova a NBC T 11 - IT 05 - Parecer dos Auditores Independentes sobre as demonstrações contábeis.

_____. **Resolução CFC nº 820**, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis, com alterações e dá outras providências.

CUNHA, Paulo Roberto da. **Técnicas de amostragem aplicadas pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina**. 2005. 205 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005. Disponível em: <http://www.bc.furb.br/docs/TE/2005/311419_1_1.pdf>. Acesso em: 06 fev. 2009.

DUTRA, Marcelo Haendchen; ALBERTON, Luiz; VAN BELLEN, Hans Michael. A análise de conteúdo aplicada aos parágrafos de ênfase e de informação relevante dos pareceres da auditoria independente emitidos para as empresas do setor elétrico. In. ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, ANPAD, 2007. 1 CD ROOM.

DUTRA, Marcelo Haendchen; BORBA, José Alonso. Demonstrações contábeis publicadas em 2003 pelas empresas do setor elétrico: uma análise do parecer dos auditores independentes. In. CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 3., 2003, São Paulo. **Anais...** São Paulo, FEA/USP, 2003. 1 CD ROOM.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). **Comunicado nº 02**, de 20 de julho de 2000. Dispõe sobre Parecer - recomendação de texto sobre normas de auditoria e práticas... Complemento ao Comunicado Técnico nº. 04/87 Instituições Financeiras... Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador=864>>. Acesso em: 05 abr. 2007.

LIMA, Welington de Pontes. **Controles internos e riscos de auditoria: influência na extensão dos testes substantivos em auditoria das demonstrações contábeis**. 2002. 135 fls. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, Débora Gomes; SANTOS, Anderson Clivatti; SILVA, Rogério Piva da. Pareceres de auditoria independente: um estudo exploratório sobre as demonstrações contábeis de empresas brasileiras listadas na Bovespa e na Nyse. In. ENANPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, ANPAD, 2008. 1 CD ROOM.

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.

RIBEIRO, Alice de Sena. **A questão da ressalva no parecer dos auditores independentes: aspectos que dão margem às controvérsias entre auditores e auditados**. 2003. 184 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Fundação Visconde de Cairu. Salvador, 2003.

SANTOS, Edson Carlos dos; PEREIRA, Anísio Candido. O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis: uma abordagem sobre o parecer-padrão atualmente vigente no Brasil. In. SIMPÓSIO NACIONAL DE GESTÃO DE COMPETÊNCIAS ORGANIZACIONAIS – SINCOMP, 4., São Paulo, 2001. **Anais...** São Paulo, 2001. Disponível em: <http://www.fecap.br/adm_online/art0503/art5033.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2009.

SIQUEIRA, Eloi. **A importância, a credibilidade e a influência do parecer da auditoria como ferramenta auxiliar na utilização das demonstrações contábeis para a tomada de decisão dos investidores:** um estudo exploratório. 2004. 184 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. PUC, São Paulo, 2004.

WIESNER, Wilmar. **O parecer de auditoria como instrumento de evidenciação:** um estudo de caso. 1987. 176 fls. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Fundação Getúlio Vargas (ISEC), Rio de Janeiro, 1987.

<p>Paulo Roberto da Cunha é doutorando em Ciências Contábeis e Administração na Universidade Regional de Blumenau, paulocsa@furb.br Endereço: Universidade Regional de Blumenau (FURB) Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 Bairro Victor Konder 89012-900 – Blumenau – SC</p>	<p>Ilse Maria Beuren é Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, ilse@furb.br Endereço: Universidade Regional de Blumenau (FURB) Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 Bairro Victor Konder 89012-900 – Blumenau – SC</p>
<p>Eliangela Pereira é graduada pela Universidade Regional de Blumenau, eliangelap@hotmail.com Endereço: Universidade Regional de Blumenau (FURB) Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 Bairro Victor Konder 89012-900 – Blumenau – SC</p>	