

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS - UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

INDIARA ALVES MACHADO

PARECER DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS MAIORES
EMPRESAS DO BRASIL: ESTUDO DE CASO NO PERÍODO DE 2016

DOURADOS/MS

2018

INDIARA ALVES MACHADO

**PARECER DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS MAIORES
EMPRESAS DO BRASIL: ESTUDO DE CASO NO PERÍODO DE 2016**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof^ª Dr^ª Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira

Banca Examinadora:

Professor: Prof. Dr. Antônio Carlos Vaz Lopes

Professor: Prof. Me. Juarez Marques Alves

Dourados/MS

2018

**PARECER DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS MAIORES
EMPRESAS DO BRASIL: ESTUDO DE CASO NO PERÍODO DE 2016**

INDIARA ALVES MACHADO

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

Presidente

Prof^ª Dr^a Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira

Avaliador

Prof. Dr. Antônio Carlos Vaz Lopes

Avaliador

Prof. Me. Juarez Marques Alves

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à toda minha família, aos amigos mais próximos, ao meu namorado Silvano, que esteve ao meu lado em boa parte da jornada, me incentivando e apoiando. Minhas irmãs, Eliane, Elizangela, e em especial a minha mãe Ivenes, que nunca me deixou desanimar, e me deu todo suporte para que chegasse até aqui. Essa conquista é nossa.

Aos que acreditaram em mim, muito obrigada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus que me permitiu o privilégio de ser graduada no curso que sempre sonhei, aos colegas de curso, aos quais pudemos dividir anos de luta, mas também de alegria a cada disciplina que concluíamos, e a todos os queridos professores, que durante esses anos contribuíram grandiosamente na minha formação. Vocês foram verdadeiros amigos em vários momentos, estimulando meu aprendizado, de modo a buscar ser uma excelente profissional. Agradeço especialmente aos professores que fizeram parte desta banca. Professor Juarez, me sinto privilegiada em ser sua aluna, você é um profissional incrível. Professor Antônio, sempre me incentivando dentro e fora da sala de aula, a buscar sempre o melhor. E a minha querida orientadora Dra. Maria Aparecida, obrigada pelo seu tempo e paciência na orientação. Me fez acreditar que é possível entregar os resultados, quando se trabalha com dedicação. Que Deus abençoe grandiosamente sua vida. Obrigada.

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo principal, analisar e comparar o conteúdo dos relatórios dos auditores independentes, sobre as demonstrações financeiras das 50 maiores empresas do Brasil, listadas na Revista Exame, no ano de 2016. A metodologia foi estudo bibliográfico, acompanhado da pesquisa exploratória descritiva, qualitativa e quantitativa, onde foram verificados os aspectos da auditoria independente, das normas vigentes de contabilidade, sobre o relatório dos auditores independentes, análise e comparação dos tipos de parecer encontrados. Os dados utilizados na análise foram extraídos dos pareceres de auditoria, apresentadas pelas companhias referentes ao exercício de 2016, nos seus respectivos *sites*. O estudo evidenciou que das 50 empresas abordadas na pesquisa, 34 tiveram seus relatórios divulgados, com a opinião dos auditores sobre seus resultados financeiros. Foi constatado que das 34 empresas que apresentaram seus resultados no ano de 2016, 30 tiveram opinião sem ressalva pelos auditores, ou seja, (88%) estão de acordo com as normas contábeis vigentes. Apenas 3 empresas tiveram opinião modificada pelos auditores. Uma empresa apresentou parecer com abstenção de opinião. Nenhuma das empresas tiveram parecer com opinião adversa. Os resultados constataram que a maioria das empresas apresentaram de forma adequada os seus relatórios, e que estão nos padrões contábeis exigidos pela legislação.

Palavras-chave: Auditoria independente; Parecer; Normas contábeis.

ABSTRACT (obrigatório)

The main objective of this study was to analyze and compare the contents of the independent auditors' reports on the financial statements of the 50 largest companies in Brazil, listed in Exame Magazine, in the year 2016. The methodology was a bibliographic study, accompanied by the exploratory research descriptive, qualitative and quantitative, where the aspects of independent auditing, current accounting standards, independent auditor's report, analysis and comparison of the types of opinions found were verified. The data used in the analysis were extracted from the audit reports submitted by the companies for the year 2016 on their respective websites. The study evidenced that of the 50 companies covered in the survey, 34 had their reports disclosed, with the auditors' opinion about their financial results. It was verified that of the 34 companies that presented their results in the year 2016, 30 had unqualified opinion by the auditors, that is, (88%) are in accordance with the accounting standards in force. Only 3 companies had an opinion modified by the auditors. One company submitted an opinion with no opinion. None of the companies had an adverse opinion. The results showed that most companies have adequately presented their reports, which are in accordance with the accounting standards required by the legislation.

Keywords: Independent auditing; Seem; Accounting standards.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA	10
1.2 OBJETIVOS.....	11
1.2.1 Objetivo Geral	11
1.2.2 Objetivos Específicos	11
1.3 JUSTIFICATIVA.....	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1 Conceituando a Contabilidade	13
2.2 Os Usuários da Informação Contábil.....	14
2.3 Demonstrações Financeiras	14
2.4 Notas Explicativas	15
2.4.1 Obrigatoriedade na Publicação das notas explicativas	15
2.5 Auditoria Contábil	16
2.6 Auditoria Independente	16
2.7 Parecer de Auditoria	19
2.8 Tipos de Parecer.....	19
2.8.1 Parecer sem ressalva	19
2.8.2 Parecer com ressalva	20
2.8.3 Parecer adverso	20
2.8.4 Parecer com abstenção de opinião	20
2.9 Opinião do Auditor Sobre as Demonstrações Contábeis	21
2.9.1 Opinião Modificada	21
2.9.2 Opinião Não Modificada	22
2.9.3 Opinião Adversa	22
2.9.4 Abstenção de Opinião	22
2.10 Parágrafo de Ênfase e de Outros Assuntos	23
3 METODOLOGIA	24
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	24
3.2 DEFINIÇÃO PÚBLICO ALVO/AMOSTRA	25
3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS	26
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE CONTEÚDO.....	26

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	27
4.1 Empresas pesquisadas.....	27
4.2 Tipos de Parecer Encontrados.....	27
4.2.1 Opinião sem Ressalva.....	30
4.2.2 Opinião com Ressalva	31
4.2.3 Abstenção de Opinião.....	32
4.2.4 Opinião Adversa	33
4.3 Existência de Parágrafo de Ênfase e de Outros Assuntos.....	33
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
6 REFERÊNCIAS	27
ANEXO I – Ranking das 100 maiores e melhores	24

1. INTRODUÇÃO

O Brasil é um grande polo de empresas de diversos setores, e que contribuem grandiosamente para o sistema econômico. Essas empresas devem ter seus balanços e informações contábeis, divulgados periodicamente. Essas informações têm grande importância tanto para que acionistas, fornecedores, investidores, conheçam a situação financeira em que se encontram.

A partir dessas informações surge a necessidade de existência da auditoria. Segundo Attie (2010); Almeida (2010); Santos et al. (2006), a auditoria está ancorada na necessidade de confirmação, por parte dos investidores e proprietários, da realidade econômico-financeira, espelhada no patrimônio das empresas investidas e ao desenvolvimento econômico que propiciou a participação acionária na formação do capital das organizações. De nada adianta um engendrado sistema de controle interno sem que alguém verifique, diga se, audite, periodicamente se os funcionários estão cumprindo as determinações.

A auditoria surgiu como resultado da precisão da confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do Imposto de renda, estabelecido nos resultados apurados em balanços. Sua evolução ocorreu com o desenvolvimento econômico, foi aí então que começaram a surgir as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na comprovação dos registros contábeis a proteção a seu patrimônio (CREPALDI, 2002).

Assim, o trabalho está organizado em cinco capítulos, começando pela introdução. A revisão teórica, no capítulo dois, aborda os aspectos conceituais dos autores sobre a Contabilidade e seus usuários, Demonstrações Financeiras, Auditoria, os tipos de Parecer e opinião do auditor, para o embasamento do estudo. A esse capítulo seguem-se a metodologia e os resultados e discussões, antes de abordar as considerações finais.

1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA

Dentro do contexto da auditoria, conclui-se que o trabalho de auditoria independente, serve como instrumento de avaliação dos resultados demonstrados, e é imprescindível para atestar a adequação de fatos ou atos de acordo com as normas contábeis, a partir da realização de procedimentos que suportem e evidenciem sua opinião, gerando confiabilidade. O mercado exige essa confiabilidade para que através dessa solidez nas informações prestadas, seus giros, e investimentos cresçam e se tornem competitivos nos seus vários âmbitos. Almeida (1996) cita que:

As empresas passaram a necessitar de um volume de recursos que nem sempre é possível obter através do resultado de suas atividades ou do patrimônio de seus proprietários. Entretanto, as empresas foram captar recursos de terceiros através de empréstimos bancários e abertura de seu capital social para novos investidores. Os investidores passaram a exigir informações sobre a posição patrimonial e financeira sobre a capacidade de gerar lucros e como a empresa efetua a administração de seus recursos. Estas informações são obtidas através das demonstrações contábeis da empresa, os investidores passaram a exigir que as demonstrações contábeis fossem examinadas por um profissional com capacidade técnica que não possuísse vínculo com a empresa, pra evitar ocorrer informações que não são verdadeiras do auditor, surgindo assim à figura do auditor externo. (ALMEIDA, 1996, p. 10)

Para compreender a situação de uma empresa, deve-se observar as informações apresentadas nas demonstrações financeiras, verificando o que dizem os auditores nos pareceres, nas notas explicativas seus esclarecimentos sobre os fatos contábeis no período apurado.

Diante do assunto exposto, surgiu a ideia de se efetuar um estudo de caso no sentido de identificar nos Relatórios de Auditoria Independente os tipos de pareceres de auditoria das maiores empresas de capital aberto do Brasil do ano de 2016, listadas na revista Exame visto que esses pareceres expõem aos usuários internos e externos o grau de solidez as informações geradas, para entender se os mesmos evidenciam se as demonstrações financeiras atendem as normas contábeis vigentes.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Gerais

Identificar e comparar os pareceres de auditoria das 50 maiores empresas do Brasil, segundo ranking da Revista Exame, no ano de 2016.

1.2.2 Específicos

- Identificar as empresas que se mantiveram no ranking das maiores do país, segundo a Revista Exame, e comparar os pareceres sobre demonstrações contábeis no ano de 2016.
- Classificar os tipos de parecer emitidos.
- Analisar o conteúdo dos pareceres.

1.3 JUSTIFICATIVA

Compreender a importância da auditoria dentro das grandes organizações auxiliando gestores a observarem possíveis fraudes, erros, e suas decorrências. Entender, a importância do trabalho de auditoria independente conceituando em seu âmbito suas atribuições, para contribuir na melhoria dos sistemas de controles externos. Identificar as práticas utilizadas no processo de auditoria por um auditor, como emissão do parecer de auditoria, relatório de auditoria, assessoramento, orientação preventiva e corretiva.

Este trabalho tem a pretensão de contribuir para o conhecimento científico na área de auditoria em relação aos pareceres contábeis, e sua importância para os usuários da contabilidade, e para despertar o interesse dos acadêmicos, para que esta profissão promissora seja compreendida e valorizada ainda mais, pois até mesmo nessa cidade, a segunda maior do Estado de Mato Grosso do Sul, há um número muito escasso destes profissionais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo foram abordadas as considerações dos autores sobre a Contabilidade e seus usuários, Demonstrações Financeiras, Auditoria, os tipos de Parecer e opinião do auditor, para o embasamento do estudo.

A auditoria é uma verificação das transações, operações e procedimentos efetuados por uma entidade onde são examinados documentos, registros, demonstrações e de quaisquer elementos de consideração contábil, objetivando a veracidade desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes e visando a apresentação de opiniões, críticas, conclusões e orientações. A auditoria se divide em Interna ou Independente. Segundo o Audibra (Instituto dos Auditores Internos no Brasil):

A missão básica da Auditoria Interna é; emitir a opinião conclusiva ou considerações a respeito das operações examinadas, avaliarem os fluxos dos sistemas, plano de controle interno e desempenho da organização ou de qualquer de seus segmentos; auxiliar a Alta Administração e demais membros do corpo gerencial da organização a se desincumbirem de maneira eficaz de suas responsabilidades (AUDIBRA, 2003, p. 20).

Conforme afirma Almeida (1996, p.26), os objetivos da Auditoria Interna são os seguintes:

- a) Verificar se as normas internas estão sendo seguidas;
- b) Verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes;
- c) Verificar a necessidade de novas normas internas;
- d) Efetuar Auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais.

Já na auditoria Independente o profissional auditor externo executa a auditoria contábil com maior grau de independência, pois não tem vínculo com a auditada. Seu objetivo na empresa auditada é emitir sua opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas. Segundo (CREPALDI; 2009, p. 286):

[...] o auditor independente necessita planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesas e receitas, a fim de estabelecer a natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências.

“De forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”. (CREPALDI, 2002, p. 23).

Franco e Marra (1992, p. 22), definem como a técnica contábil que por meio de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações relacionadas com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

O IBRACON (2017) define que: a auditoria independente tem a finalidade de aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis e examinar se as mesmas, no seu conjunto, representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da companhia auditada.

Com base em Chiquito (2005), a origem da auditoria externa ou independente surgiu como um foco da evolução do capitalismo, sendo que no princípio as empresas eram exclusivamente fechadas e a participação em seu capital sucedia de um grupo familiar. Devido à grande expansão do mercado e a muitas concorrências surgiu a necessidade de expansão e crescimento para que as empresas conseguissem suportar o mercado e ampliar seus negócios garantindo a fidelidade de seus clientes. Segundo Almeida (2010, p. 01) "com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado".

2.1 CONCEITUANDO A CONTABILIDADE

A contabilidade pelo conceito de Franco (1997) narra que:

[...] é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial. (FRANCO, 1997, p. 21).

Na visão de Sá (1998, p. 42) “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia das células sociais”.

Sobre a função da contabilidade Franco, ainda evidência que:

A função é registrar, classificar, demonstrar, auditar e analisar todos os fenômenos que ocorrem no patrimônio das entidades, objetivando fornecer informações, interpretações e orientação sobre a composição e as variações do patrimônio, para a tomada de decisões de seus administradores. (FRANCO, 1997, p. 19).

Nesse contexto começamos a entender a real necessidade da auditoria ser inserida diretamente no controle de gestão das companhias.

2.2 Os usuários da Informação Contábil

O usuário da informação contábil é conceituado por Ott e Pires (2009): um grupo de interesse é formado por um indivíduo ou um grupo de indivíduos de dentro ou de fora da organização que tenha interesse nela, podendo influenciar no seu desempenho. Usando como base essa afirmação Ott e Pires (2009) entendem que se podem identificar diversos grupos de interesse nas organizações, como: Administradores, Empregados e Sindicatos, Credores, Clientes, Fornecedores, Governo e Investidores.

Para que os usuários da contabilidade compreendam as demonstrações financeiras, faz-se necessário que esse conheça as políticas contábeis das empresas que, conforme CPC 26 item 117, compreendem:

- (a) A base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis; e
- (b) Outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis. (COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC, 2009b, p. 32).

Dessa forma, é relevante que tais informações sejam claras, compreensíveis e objetivas, “[...] porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários”. (CPC, 2011b, p. 33).

2.3 DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

As demonstrações financeiras, conhecidas também como demonstrações contábeis tem o intuito de evidenciar a situação econômico-financeira e patrimonial de uma entidade, elaborada com as informações oriundas dos registros contábeis, essas demonstrações são compostas de muitas “peças” que evidenciam diversas informações aos usuários

interessados (MACHADO e NUNES, 2008). O adjetivo “demonstração” tem as seguintes definições: Ato ou efeito de demonstrar; tudo que serve para demonstrar; prova. Já o verbo “demonstrar” tem como definição: Provar mediante raciocínio concludente, comprovar. Mostrar, evidenciar (FERREIRA, 2009). Conforme os mesmos autores, se pode concluir que as demonstrações financeiras, tratam da última etapa dos registros dos fenômenos ocorridos e retratados pela contabilidade a fim de demonstrar a posição socioeconômica e financeira da entidade em uma determinada data. As demonstrações financeiras ainda possuem algumas peculiaridades exigidas na Lei nº 6.404 de 1976 que devem ser levadas em consideração no momento da elaboração deste relatório. Devem ser comparativas para que seja realizada uma análise a fim de avaliar a evolução ou o regresso de uma companhia. Essas demonstrações separadas quando se faz necessário, pelo investimento em controladas que não fazem sentido serem analisadas conjuntas.

As demonstrações financeiras consolidadas são exigidas por Lei para empresas de capital aberto ou empresas consideradas de grande porte - ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 - assim como as demonstrações normais.

Segundo o IBRACON (NPC 27), "as demonstrações contábeis são uma representação monetária estruturada da posição patrimonial e financeira em determinada data e das transações realizadas por uma entidade no período findo nessa data. O objetivo das demonstrações contábeis de uso geral é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o resultado e o fluxo financeiro de uma entidade, que são úteis para uma ampla variedade de usuários na tomada de decisões. As demonstrações contábeis também mostram os resultados do gerenciamento, pela Administração, dos recursos que lhe são confiados." Tais informações, juntamente com outras constantes das notas explicativas às demonstrações contábeis, auxiliam os usuários a estimar os resultados futuros e os fluxos financeiros futuros da entidade. Um conjunto completo de demonstrações contábeis inclui os seguintes componentes:

1. balanço patrimonial;
2. demonstração do resultado;
3. demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, podendo ser substituído pela demonstração das mutações do patrimônio líquido;
4. demonstração dos fluxos de caixa;
5. demonstração do valor adicionado, se divulgada pela entidade; e
6. notas explicativas, incluindo a descrição das práticas contábeis.

O próximo item apresenta o objetivo das notas explicativas e sua importância dentro das demonstrações contábeis.

2.4 NOTAS EXPLICATIVAS

Conforme disposto no FIPECAFI (2010 *apud* Perin, 2014, p. 03), as demonstrações financeiras devem ser completadas por notas explicativas. Corroborando com essa ideia, as demonstrações publicadas pelas companhias contêm a seguinte frase: “As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis”. Sendo assim, pode-se entender o quanto as notas explicativas contribuem para o entendimento dos assuntos relatados pelos auditores, sobre os resultados apresentados pelas companhias.

Segundo Salotti (2010) *apud* Perin (2014, p. 03), as notas explicativas atualmente ainda se encontram muito limitadas no sentido de relevância das informações publicadas, porém cabe ressaltar, que apesar da melhora nas recentes publicações em comparação com as mais antigas, ainda existe um excesso de conteúdo pouco relevante publicado. Esse fato ocorre seja por conta da subjetividade das normas, pela recente implantação das regras internacionais de contabilidade ou pela grande falta de cultura na clareza das elaborações dos relatórios. Para Machado e Nunes (2008), o objetivo principal das notas explicativas é demonstrar informações que não são capazes de ser expressas no corpo da demonstração por conta de sua natureza, geralmente não quantitativa. Outro aspecto importante que deve ser considerado na formação do conceito é que elas também servem para expandir as informações sobre os fatos ocorridos e que de certa forma impactaram ou podem impactar na avaliação da companhia.

2.4.1 Obrigatoriedade na publicação das notas explicativas

Conforme o art. 176 § 4º da Lei Nº 6.404 de 1976 – Lei das Sociedades Anônimas, as demonstrações financeiras serão completadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

2.5 AUDITORIA CONTÁBIL

No princípio a auditoria limitou-se somente as verificações dos registros e informações contábeis, visando observar se eles eram exatos. Segundo Attie (1998, p. 25) “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado, com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Segundo Sá (2002) "A forma primária, portanto, confrontava a escrita com as provas do fato e as correspondentes relações de registro". Sá (2002), ainda complementa que "a conceituação da Auditoria é o exame de livros contábeis, comprovantes e demais registros de um organismo público, instituição, corporação, firma ou pessoa ou de alguma ou algumas pessoas de confiança, com o objetivo de averiguar a correção ou incorreção dos registros e expressar opinião sobre os documentos revisados, comumente em forma de certificado". O mesmo autor conclui que os exames visam apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre as situações ou fenômenos patrimoniais, ocorridos ou por ocorrer, prospectados e diagnosticados.

Crepaldi (2000, p. 27) afirma que:

Auditoria é o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade.

A Auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, por meio de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização.

Crepaldi (2012, p. 42), também afirma que a auditoria externa constitui o conjunto de procedimentos técnicos diferenciados para verificar se a entidade auditada está consoante às normas brasileiras de contabilidade.

2.6 AUDITORIA INDEPENDENTE

Um dos principais objetivos da auditoria independente além de averiguar a adequabilidade e conformidade dos dados apresentados nas demonstrações, é também validar as informações contábeis das entidades auditadas. Segundo Franco e Marra (2000) o fim principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e consequentes demonstrações contábeis, avaliando a adequação dos registros. Assim, em termos amplos, o objetivo final é dar à administração, ao fisco, aos proprietários e financiadores do patrimônio a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período.

O CFC, por meio da NBC T 11, estabelece que os procedimentos de auditoria abrangem testes de observância e testes substantivos. Sintetizando as ideias de Antunes (1998) e de Almeida (2003), entende-se que o auditor, na realização de seu trabalho, reúne fatos, provas, formulários, questionários, cópias de documentos, realiza anotações e

observações que servirão de base para a opinião que irá emitir sobre as demonstrações contábeis da empresa. Pela NBC T11.3.1 o CFC (2005) define que:

Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

Em virtude da necessidade dos investidores, também dos órgãos governamentais, e até mesmo do próprio conselho das empresas, destaca-se alguns dos principais fatores que levam a contratação do profissional de auditoria independente:

- a) Obrigação Legal (companhias abertas, e quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional);
 - b) Imposição de instituições financeiras para captação de recursos;
 - c) Atendimento às exigências do próprio estatuto ou contrato social da empresa;
 - d) Atendimento a estratégias de investimentos de relevância em determinados projetos;
 - e) Compra de empresas (o futuro comprador necessita de uma auditoria a fim de determinar o valor contábil correto do patrimônio líquido da empresa a ser comprada);
 - f) Tratamento de incorporação, fusão, cisão de empresas;
 - g) Para fins de consolidação das demonstrações contábeis (a consolidação é obrigatória para a companhia aberta que tiver mais de 30% do valor de seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas).
- (ALMEIDA, 2003, p. 33).

Embora a legislação e os investidores exijam que as companhias abertas apresentem suas demonstrações contábeis auditadas, o Brasil ainda possui poucas empresas que adotam a auditoria independente em seus processos administrativos, nesse contexto,

A evolução da auditoria no Brasil, nas últimas décadas instalaram-se no Brasil diversas empresas com associações internacionais de auditoria externa. Esse fato ocorreu em função da necessidade legal, principalmente nos Estados Unidos da América, de os investimentos no exterior serem auditados. Essas empresas praticamente iniciaram a auditoria no Brasil e trouxeram todo um conjunto de técnicas de auditoria, que posteriormente foram aperfeiçoadas.

Basicamente, somente em 1965, pela Lei nº 4.728 (disciplinou o mercado de capitais e estabeleceu medidas para seu desenvolvimento), foi mencionado pela primeira vez na legislação brasileira a expressão “auditores independentes”. Posteriormente, o Banco Central do Brasil estabeleceu uma série de regulamentos, tornando obrigatória auditoria externa ou independente em quase todas as entidades do Sistema Financeiro Nacional – SFN – e companhias abertas.

Em 1976, a lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76, art. 177), determinou que as demonstrações financeiras ou contábeis das companhias abertas (ações negociadas em Bolsa de Valores) serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

Este é um dos motivos que leva o Brasil a ser um dos países que possuem um considerável controle, pois com a falta de auditoria dentro das empresas, as fraudes e a corrupção são identificadas quando já tomaram grandes proporções. Isto poderia ser evitado através da auditoria que ajudarão a minimizar as fraudes que possam existir na empresa, pois uma das funções do auditor é apresentar soluções que auxiliam na elaboração de sistemas de controles internos eficientes das empresas que ajudarão a minimizar as fraudes que possam existir na empresa. (ALBERTON, 2002, p. 11).

O programa de auditoria deve ser escrito e possuir um detalhamento capaz de auxiliar a sua execução, deixando claro o que o auditor deve examinar o sistema contábil e o dos controles internos da empresa auditada (CFC - NBC T 11.4). Segundo Ribeiro e Coelho (2013, p. 95 e 96). A auditoria independente, é uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio do exame minucioso dos registros. Franco e Marra (2000) destacam que o programa deve ser amplo e flexível para que possa ser reajustado no decorrer de sua execução e deve ser baseado nos objetivos gerais a que se destina e, em particular, na avaliação dos controles internos da empresa auditada. Os autores acrescentam que é recomendável, no planejamento, preparar programas distintos às diversas áreas da empresa auditada, visando realizar o trabalho de forma concomitante em todas elas.

De acordo com o Portal de Auditoria (2017), *site* de renome na área de informações técnicas na área de auditoria, o relatório do Auditor é a peça mais importante da Auditoria realizada. Ele representa fase principal do trabalho do Auditor que é a comunicação dos resultados. Um Relatório mal apresentado e que permita a contestação do Auditado ou possibilita à direção da empresa fazer uma má avaliação de todo um trabalho efetuado. É através do relatório que o auditor vai mostrar o que foi examinado. É nesse momento que a direção da empresa e os envolvidos na execução das tarefas vão ser informados sobre o que pode ser melhorado.

2.7 PARECER DE AUDITORIA

O modelo padrão do relatório de auditoria, contém, para facilitar o entendimento do leitor: título, destinatário, responsabilidade da administração e da governança pelas demonstrações contábeis, responsabilidades do auditor independente pela auditoria, principais assuntos de auditoria, opinião do auditor, base para opinião, parágrafo de ênfase

e de outros assuntos, além de local, data e assinatura do responsável pelo trabalho ou pela firma de auditoria (CREPALDI, 2012).

Franco e Marra (2000) ressaltam que o parecer do auditor deve esclarecer: a) a que ele se destina; b) que a administração da auditada é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis objeto da auditoria; c) a responsabilidade do auditor no trabalho executado; d) quais os procedimentos de auditoria que foram utilizados no decorrer do trabalho. Almeida (2003) destaca que as demonstrações contábeis apresentam também os valores do ano imediatamente anterior, o auditor deve emitir parecer abrangendo os dois exercícios sociais. No caso de outro auditor ter sido o responsável pelo parecer das demonstrações do ano anterior, este fato deve ser mencionado no parecer atual.

2.8 TIPOS DE PARECER

Os pareceres eram classificados, até junho de 2016, de acordo com a natureza da conclusão dos trabalhos analisados: sem ressalva; com ressalva; adverso; com abstenção de opinião.

2.8.1 Parecer sem ressalva

O CFC (2005) por meio da NBC TA 700 – O parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas dentro das normas contábeis, em todos os aspectos relevantes e este, deve conter 3 parágrafos.

Dutra, Alberton e Van Bellen (2007, p. 4) afirmam que “o parecer sem ressalva implica em afirmar que, em tendo havido alterações na observância das práticas contábeis, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos, e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis”. Ele é emitido quando, o auditor manifesta seu entendimento sobre o fato de não haver aspectos relevantes que afetem as demonstrações contábeis elaboradas.

2.8.2 Parecer com ressalva

A NBC T 11.3.3, traz as situações que impedem a emissão do parecer sem ressalva (CFC, 2005). Quando o auditor emitir qualquer parecer que não seja o sem ressalva, ele deve incluir, num parágrafo específico e anterior ao da opinião, as razões que o levaram a emitir tal parecer e, se viável, a identificação das consequências que estas razões podem ter sobre as demonstrações contábeis. Podem ocorrer, conforme previsto na NBC T 11.3.7, incertezas quanto à possíveis fatos relevantes (CFC, 2005). Neste caso, se o desfecho for improvável e

houver informações suficientes a respeito nas demonstrações contábeis, o auditor deve acrescentar um parágrafo de ênfase, após o parágrafo de opinião, referenciando o fato, e emitir um parecer sem ressalva. Senão, seu parecer deverá ser com ressalva ou de opinião adversa. Também o item da NBC T11.3.4.2, esclarece que o parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões "exceto por", "exceto quanto" ou "com exceção de" referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva (CFC, 2005).

2.8.3 Parecer adverso

Quando as demonstrações contábeis não expressam corretamente a situação patrimonial e financeira, os resultados do exercício e as alterações no capital circulante da empresa, em consonância com os princípios fundamentais de contabilidade, deve ser emitido o parecer adverso, conforme advogam Franco e Marra (2000). Segundo a norma CFC (2005) NBC T 11.3.5, deve prevalecer o parecer adverso quando as incorreções detectadas nas demonstrações contábeis são de uma amplitude que impossibilita a emissão do parecer com ressalva. O CFC (2005), pela NBC T11.3, determina que o parecer com ressalva deve seguir o modelo do parecer sem ressalva, com a inclusão do termo “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, o qual deve aludir o assunto objeto da ressalva.

2.8.4 Parecer com abstenção de opinião

O parecer com abstenção de opinião, de acordo com Franco e Marra (2000, p.557), “geralmente é adequado quando o auditor não teve condições de realizar um exame que compreendesse o alcance necessário para que ele pudesse reunir os elementos de juízo suficientes para permitir-lhe formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis objeto de seu exame”.

Formada a opinião do auditor, e expressada via parecer, sintetiza o conceito por ele formado acerca das demonstrações contábeis publicadas. Se o auditor detectar a ocorrência de eventos subsequentes relevantes, de acordo com o contido na NBC T 11.16.1.2 na realização do trabalho, deve considerar no seu parecer os respectivos efeitos, “mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não ajustadas ou reveladas adequadamente” (CFC, 2005).

Nota-se que as situações de utilização de cada tipo de parecer são bem claras e distintas, não devendo haver margem de dúvida no emprego de um ou de outro, pelo auditor.

Após julho de 2016, houve modificação quanto aos tipos de parecer, assunto a ser abordado no próximo item.

2.9 OPINIÃO DO AUDITOR SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

O CFC (2017), por meio do comunicado técnico CTA 25, dispôs orientações sobre a emissão do novo modelo de relatório do auditor independente.

Entre julho e setembro de 2016, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou um conjunto de normas de auditoria revisadas, em decorrência da adoção do novo modelo de relatório do auditor independente, convergentes com as *International Standards on Auditing* (ISAs), emitidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). As normas revisadas são aplicáveis para as auditorias de demonstrações contábeis dos períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016.

O CFC (2016) por meio da NBC TA 700 trata da responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do conteúdo do relatório a emitir como resultado da auditoria das demonstrações contábeis.

2.9.1 Opinião não modificada

O parecer com opinião não modificada também chamado de parecer sem ressalva, confirma a opinião do auditor, como estando de acordo com os relatórios demonstrados. Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente de Informação - NBC TA 700, a opinião não modificada expressa pelo auditor quando conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, conforme a estrutura de relatório aplicável. Ainda segundo a NBC TA 700, item 25: a opinião do auditor deve utilizar uma das seguintes frases, que são consideradas equivalentes: (a) “Em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]”; ou (b) “Em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam uma visão verdadeira e justa... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]”...

Dutra, Alberton e Van Bellen (2007, p. 4) afirmam que “o parecer sem ressalva implica em afirmar que, em tendo havido alterações na observância das práticas contábeis, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos, e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis”. Ele é emitido quando, o auditor manifesta seu entendimento

sobre o fato de não haver aspectos relevantes que afetem as demonstrações contábeis elaboradas.

2.9.2 Opinião modificada

Sobre a opinião modificada a norma CFC (2016) NBC TA 705, item 17 afirma que o auditor deve modificar a sua opinião se: (a) concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou (b) não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.

2.9.3 Opinião adversa

A “opinião adversa” está descrita no item 8 da NBC TA 705 e determina que: “o auditor deve expressar uma “Opinião adversa” quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

2.9.4 Abstenção de opinião

A NBC TA 705 o item 9 disciplina sobre a “Abstenção de opinião”: “o auditor deve se abster de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião e ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados. Ainda, é de fundamental importância quando o auditor se abster de emitir uma opinião com abstenção de opinião quando, (item 10) “em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, concluir que, independentemente de ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre cada uma das incertezas, não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis”.

Nota-se que as situações de utilização de cada tipo de parecer são bem claras e distintas, não devendo haver margem de dúvida no emprego de um ou de outro, pelo auditor.

2.10 PARÁGRAFO DE ÊNFASE E DE OUTROS ASSUNTOS

De acordo com a NBC TA 706, que dispõe sobre parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente, devem ser observados os seguintes termos (item 7): (a) *Parágrafo de ênfase* é o parágrafo incluído no relatório do auditor referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal importância que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis; (b) *Parágrafo de outros assuntos* é o parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.

O parágrafo de ênfase é utilizado quando o auditor precisa chamar a atenção dos usuários para um assunto divulgado nas demonstrações contábeis, que para entendimento dos demonstrativos é fundamental (MELO; SANTOS, 2017). Longo (2011, p. 372) orienta que, nos casos em que a opinião contenha ressalva ou parágrafos de ênfase ou de outros assuntos, o auditor deve considerar o efeito sobre a informação isolada e se esse efeito deve ser estendido à sua opinião sobre essa informação isolada. Segundo Almeida (2012, p.444), o relatório com parágrafo de outros assuntos é incluído na auditoria quando há um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações financeiras, e que conforme o auditor é relevante aos usuários que entende de auditoria. Sendo assim, o relatório do auditor com parágrafo de ênfase e de outros assuntos, se faz necessário quando o auditor necessita chamar atenção sobre determinado assunto aos seus usuários.

3. METODOLOGIA

Este estudo foi desenvolvido buscando-se identificar e comparar os pareceres de auditoria das 50 maiores empresas do Brasil, segundo ranking da Revista Exame, no ano de 2016.

O método é o caminho ou um processo lógico usado para atingir uma determinada conclusão. Conforme afirma Cervo e Bervian (2002, p. 23),

[...] o método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um certo fim ou resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade. (CERVO E BERVIAN, 2002, p. 23).

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O estudo, quanto aos seus objetivos, e segundo Marconi e Lakatos (2006), classifica-se como pesquisa exploratória e descritiva. Quanto aos métodos de procedimento, classifica-se como pesquisa documental. De acordo com Gil (2002), a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhum tratamento analítico. Neste caso foram analisados os pareceres de auditoria, relativos ao exercício de 2016 das maiores companhias abertas brasileiras. Gil (2002, p. 41) conceitua a pesquisa exploratória:

[...] têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado”

Já sobre pesquisa descritiva, o mesmo autor define:

As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática (GIL, 2002, p. 42).

Quanto à forma de abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa com características quantitativas e qualitativas. Raupp e Beuren (2004) ressaltam que em

contabilidade é bastante usual a pesquisa qualitativa, pois a contabilidade apesar de lidar intensivamente com números, é uma ciência social e não exata. Segundo Gil (2002, p. 42) “a análise qualitativa é menos formal do que a análise quantitativa, pois nesta última seus passos podem ser definidos de maneira relativamente simples. A análise qualitativa depende de muitos fatores, tais como a natureza dos dados coletados, a extensão da amostra, os instrumentos de pesquisa e os pressupostos teóricos que nortearam a investigação”.

3.2 DEFINIÇÃO DA POPULAÇÃO ALVO/AMOSTRA

A pesquisa foi realizada considerando a lista das 100 maiores empresas (Anexo 1) divulgadas no ranking da revista exame no ano de 2016, dessa amostra foram retiradas a população alvo de 50 empresas, sobre as quais se deu a pesquisa, por amostra de acessibilidade. “Para a escolha do processo de amostragem, o pesquisador deve levar em conta o tipo de pesquisa, a acessibilidade aos elementos da população, a disponibilidade ou não de ter os elementos da população, a representatividade desejada ou necessária, a oportunidade apresentada pela ocorrência de fatos ou eventos, a disponibilidade de tempo, recursos financeiros e humanos etc”. (Mattar, F. p. 133).

Consta na Tabela 1 a relação das empresas abordadas na pesquisa, e que foram listadas no ranking e respectivos setores.

3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

Os dados foram coletados através dos resultados divulgados pelas empresas, em seus portais de informações, no período de outubro a dezembro de 2017.

3.4 TÉCNICA DE ANÁLISE DE CONTEÚDO

As empresas foram analisadas a partir dos pareceres descritos pelos auditores independentes. Estes, foram apresentados e separados por análise de percentual, onde foi informado quais empresas apresentaram opinião sem ressalva, com ressalva, adversa, ou com abstenção.

Tabela 1 – Amostra de 50 empresas no ranking das 100 maiores da revista Exame (2016).

RANKING	EMPRESA	SETOR
1	PETROBRAS	Energia
2	BR DISTRIBUIDORA	Atacado
3	IPIRANGA	Atacado
4	RAIZEN COMBUSTÍVEIS	Atacado
5	VALE	Mineração
6	TELEFÔNICA	Telecomunicações
7	BRASKEM	Química e Petroquímica
8	CLARO	Telecomunicações
9	CARGILL	Bens de Consumo
10	BUNGE	Bens de Consumo
11	JBS	Bens de Consumo
12	BRF	Bens de Consumo
13	GPA	Varejo
14	AMBEV	Bens de Consumo
15	FIAT	Auto Indústria
16	VIA VAREJO	Varejo
17	ATACADÃO	Varejo
18	JBS FOODS	Bens de Consumo
19	VOLKSWAGEN	Auto Indústria
20	ECT	Serviços
21	CRBS	Bens de Consumo
22	TIM	Telecomunicações
23	SAMSUNG	Eletroeletrônico
24	ARCELOR MITTAL	Siderurgia e Metalurgia
25	EMBRAER	Auto Indústria
26	AMIL	Serviços de Saúde
27	WALMART	Varejo
28	ITAIPU BINACIONAL	Energia
29	AES ELETROPAULO	Energia
30	CARREFOUR	Varejo
31	LOUIS DREYFUS	Produção Agropecuária
32	TOYOTA	Auto Indústria
33	CEMIG	Energia
34	ADM	Diversos
35	TAM	Transportes
36	CSN	Siderurgia e Metalurgia
37	SABESP	Infraestrutura
38	ALE COMBUSTÍVEIS	Atacado
39	AMAGGI COMMODITIES	Atacado
40	GLOBO	Comunicações
41	COPERSUCAR	Produção Agropecuária
42	OI MOVEL	Telecomunicações
43	UNILEVER	Bens de Consumo
44	GENERAL MOTORS	Auto Indústria
45	TELEMAR	Telecomunicações
46	BAYER	Química e Petroquímica
47	SUZANO	Papel e Celulose
48	COAMO	Produção Agropecuária
49	LIGHT SESA	Energia
50	LOJAS AMERICANAS	Varejo

Fonte: Elaborada pela autora, com dados da Revista Exame (2016).

4. RESULTADO E DISCUSSÕES

Na sequência são apresentados os resultados das empresas pesquisadas.

4.1 EMPRESAS PESQUISADAS

Com objetivo específico de analisar os pareceres de Auditoria nas maiores companhias do Brasil, levou-se em consideração como objeto da pesquisa, as 50 primeiras empresas que se mantiveram no ranking das maiores e melhores em 2016, segundo a Revista Exame conforme Tabela 2:

Tabela 2 – Quantidade de empresas por setor.

SETOR	QUANTIDADE	PERCENTUAL
ATACADO	5	10,00%
AUTOINDUSTRIA	5	10,00%
BENS DE CONSUMO	8	16,00%
COMUNICAÇÕES	2	4,00%
DIVERSOS	1	2,00%
ELETROELETRÔNICO	1	2,00%
ENERGIA	5	10,00%
INFRAESTRUTURA	1	2,00%
MINERAÇÃO	1	2,00%
PAPEL E CELULOSE	1	2,00%
PRODUCAO		
AGROPECUARIA	3	6,00%
QUÍMICA E		
PETROQUÍMICA	2	4,00%
SERVIÇOS	1	2,00%
SERVIÇOS DE SAUDE	1	2,00%
SIDERURGIA E		
METALURGIA	2	4,00%
TELECOMUNICAÇÕES	4	8,00%
TRANSPORTES	1	2,00%
VAREJO	6	12,00%
TOTAL	50	100,00%

Fonte: Elaborada pela autora, com dados da pesquisa.

As empresas listadas na Tabela 2, foram separadas percentualmente por setor.

Os setores que mais se destacaram foram: Bens de consumo (16%), Varejo (12%), Atacado, Auto indústria e Energia (10%) cada. Telecomunicações (8%), Produção agropecuária (6%), Comunicações, Química Petroquímica e Siderurgia (4%) cada, e os demais setores: Diversos, Eletroeletrônico, Infraestrutura, Mineração, Papel e celulose, Serviços, Serviços de saúde, e Transportes, totalizaram (2%) cada.

4.2 - TIPOS DE PARECER ENCONTRADOS

Das empresas abordadas na Tabela 1, foram encontrados os seguintes resultados:

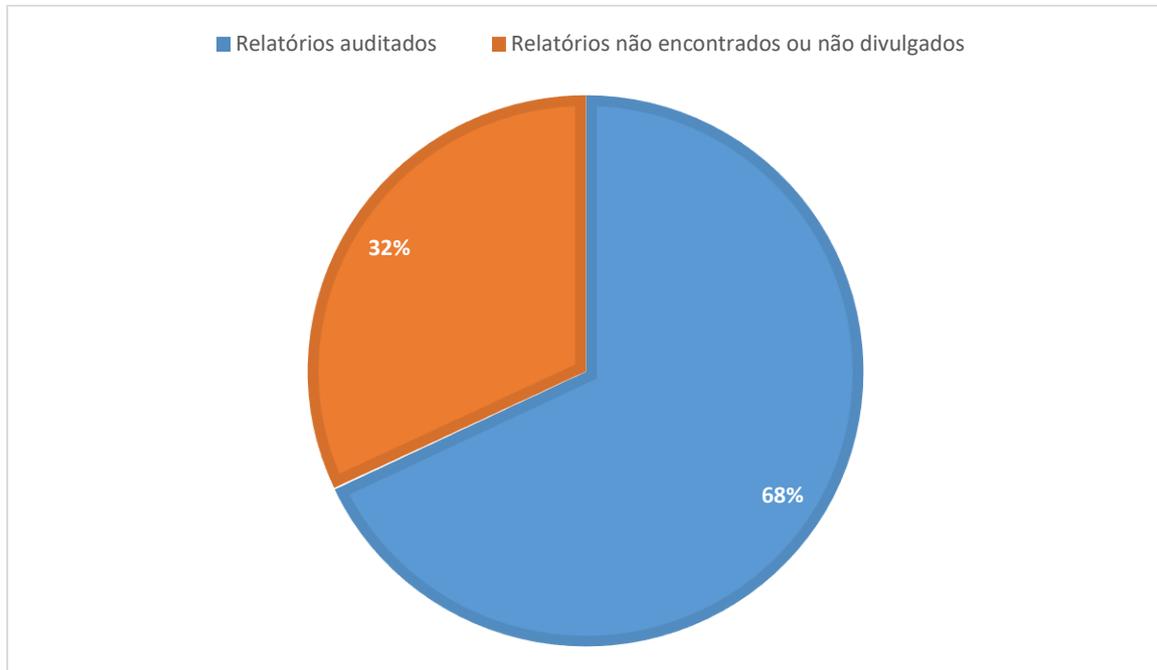


Figura 1 – Resultados encontrados.

Fonte: Elaborada pela autora, com dados da pesquisa.

De acordo com a Figura 1, das 50 empresas, 68% apresentaram suas demonstrações financeiras com relatório dos auditores independentes. 32% não tiveram seus resultados encontrados, ou divulgados, ou seja, 34 empresas tiveram seus relatórios do exercício de 2016 auditados e 16 não foram encontradas.

A Tabela 3, apresenta os dados das empresas analisadas e seus respectivos setores, que tiveram seus resultados divulgados, bem como as que não foram encontrados relatórios financeiros no período.

As análises tiveram como objetivo o tipo de parecer emitido (NBC TA 700) e, as informações contidas nos parágrafos de ênfase (NBC TA 706), no qual o auditor chama a atenção para algum fato ou assunto apresentado nas demonstrações contábeis a fim de enfatizar alguma incerteza relevante.

Tabela 3 – Resultados encontrados.

EMPRESA	SETOR	RELATÓRIO DE AUDITORIA
1 PETROBRAS	ENERGIA	SIM
2 BR DISTRIBUIDORA	ATACADO	SIM
3 IPIRANGA	ATACADO	SIM
4 RAIZEN COMBUSTIVEIS	ATACADO	NÃO
5 VALE	MINERAÇÃO	SIM
6 TELEFONICA	TELECOMUNICAÇÕES	SIM
7 BRASKEM	QUÍMICA E PETROQUÍMICA	NÃO
8 CLARO	TELECOMUNICAÇÕES	SIM
9 CARGILL	BENS DE CONSUMO	SIM
10 BUNGE	BENS DE CONSUMO	NÃO
11 JBS	BENS DE CONSUMO	SIM
12 BRF	BENS DE CONSUMO	SIM
13 GPA	VAREJO	NÃO
14 AMBEV	BENS DE CONSUMO	SIM
15 FIAT	AUTOINDUSTRIA	NÃO
16 VIA VAREJO	VAREJO	SIM
17 ATACADAO	VAREJO	SIM
18 JBS FOODS	BENS DE CONSUMO	NÃO
19 VOLKSWAGEN	AUTOINDUSTRIA	SIM
20 E.C.T	SERVIÇOS	SIM
21 CRBS	BENS DE CONSUMO	NÃO
22 TIM	COMUNICAÇÕES	SIM
23 SAMSUNG	ELETROELETRÔNICO	NÃO
24 ARCELOR MITTAL	SIDERURGIA E METALURGIA	SIM
25 EMBRAER	AUTOINDUSTRIA	SIM
26 AMIL	SERVIÇOS DE SAUDE	SIM
27 WALMART	VAREJO	SIM
28 ITAIPU BINACIONAL	ENERGIA	SIM
29 AES ELETROPAULO	ENERGIA	SIM
30 CARREFOUR	VAREJO	SIM
31 LOUIS DREYFUS	PRODUCAO AGROPECUARIA	NÃO
32 TOYOTA	AUTOINDUSTRIA	NÃO
33 CEMIG	ENERGIA	SIM
34 ADM	DIVERSOS	NÃO
35 TAM	TRANSPORTES	SIM
36 CSN	SIDERURGIA E METALURGIA	NÃO
37 SABESP	INFRAESTRUTURA	SIM
38 ALE COMBUSTIVEIS	ATACADO	SIM
39 AMAGGI COMMODITIES	ATACADO	NÃO
40 GLOBO	COMUNICAÇÕES	NÃO
41 COPERSUCAR	PRODUCAO AGROPECUARIA	SIM
42 OI MÓVEL	TELECOMUNICAÇÕES	SIM
43 UNILEVER BRASIL	BENS DE CONSUMO	SIM
44 GENERAL MOTORS	AUTOINDUSTRIA	SIM
45 TELEMAR	TELECOMUNICAÇÕES	NÃO
46 BAYER	QUÍMICA E PETROQUÍMICA	SIM
47 SUZANO	PAPEL E CELULOSE	SIM
48 COAMO	PRODUCAO AGROPECUARIA	SIM
49 LIGHT SESA	ENERGIA	NÃO
50 LOJAS AMERICANAS	VAREJO	SIM

Fonte: Elaborado pela autora, com dados da pesquisa.

4.2.1 – Empresas com parecer sem ressalva

Em relação aos resultados encontrados, das 34 empresas que tiveram seus relatórios auditados, 30 apresentaram parecer sem ressalva, ou seja, 88%, tiveram as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a NBC TA 700, que descreve que a opinião não modificada é a opinião expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Consta na Tabela 3 o percentual por setores que tiveram opinião não modificada e modificada.

Tabela 4 – Resultados encontrados quanto a parecer sem ressalva.

Setores	Parecer sem ressalva	%
Atacado	3	10,0
Auto indústria	1	3,33
Bens de consumo	6	20,0
Comunicações	-	-
Diversos	-	-
Eletroeletrônico	-	-
Energia	4	13,33
Infraestrutura	1	3,33
Mineração	1	3,33
Papel e celulose	1	3,33
Produção agropecuária	2	6,66
Química e petroquímica	1	3,33
Serviços	-	-
Serviços de saúde	1	3,33
Siderurgia e metalurgia	1	3,33
Telecomunicações	2	6,66
Transportes	1	3,33
Varejo	5	16,66
TOTAL	30	100%

Fonte: Elaborado pela autora, com dados da pesquisa.

Conforme comparado na Tabela 4, o setor de bens de consumo teve 6 empresas com opinião não modificada pelos auditores, somando 20% do resultado, seguido do Varejo com 16,66%. O setor de energia vem em terceiro lugar com 13,33, em seguida Atacado com 10%, Produção Agropecuária e Telecomunicações totalizam 6,66 cada. Os setores de Auto indústria, Infraestrutura, Mineração, Papel e celulosa, Química e petroquímica, Serviços de saúde, Siderurgia e metalurgia, e Transporte, totalizaram 3,33% cada.

4.2.2. Opinião com ressalva

Em contrapartida, três empresas apresentaram opinião com ressalva pelos auditores independentes, totalizando 9%, conforme Tabela 5:

Tabela 5 – Resultados encontrados quanto a parecer com ressalva.

Setores	Parecer com ressalva	%
Atacado	-	-
Auto indústria	2	66,66
Bens de consumo	0	
Comunicações	-	-
Diversos	-	-
Eletroeletrônico	-	-
Energia	0	
Infraestrutura	0	
Mineração	0	
Papel e celulose	0	
Produção agropecuária	0	
Química e petroquímica	0	
Serviços	1	33,33
Serviços de saúde		
Siderurgia e metalurgia	0	
Telecomunicações	0	
Transportes	0	
Varejo	0	
TOTAL	3	100%

Fonte: Elaborado pela autora, com dados da pesquisa.

Conforme Tabela 5, três empresas tiveram parecer com ressalva, duas encontram-se no setor de Auto indústria (66,66%) e uma no setor de Serviços (33,33%). A Volkswagen, e a General Motors tiveram a mesma opinião a respeito de seus relatórios. O campo “Base para opinião com ressalva” compreende a seguinte orientação nos dois relatórios:

A Instituição registra as operações e elabora as suas informações contábeis com observância das práticas contábeis estabelecidas pelo Banco Central do Brasil (BACEN), que requerem o ajuste ao valor presente da carteira de arrendamento mercantil como provisão para superveniência (ou insuficiência) de depreciação, classificada no ativo permanente (Nota 2(g)).Essas práticas não requerem a reclassificação das operações, que permanecem registradas de acordo com a disposição da Lei nº 6.099/74, para as rubricas de ativos circulante, realizável a longo prazo e rendas/despesas de operações de arrendamento mercantil, mas propiciam a apresentação do resultado e do patrimônio líquido em conformidade com as práticas contábeis aplicáveis.

A terceira companhia com opinião modificada pelos auditores independentes, foi na ECT (Correios e Telégrafos). No parágrafo “Base para opinião com ressalva”, os auditores constataram: “Ativo contingente reconhecido às demonstrações financeiras e desconhecimento contábil de ativos e passivos fiscais diferidos”. Ou seja, foi constatado pelos auditores, que a empresa decidiu elaborar e apresentar as demonstrações financeiras

do exercício findo em 31 de dezembro de 2016 no pressuposto de sua imunidade tributária em relação ao imposto de renda, conseqüentemente, os ativos e passivos fiscais diferidos, anteriormente existentes, nos montantes de R\$ 1.998 milhões e R\$ 1.290 milhões, respectivamente, foram desreconhecidos de suas demonstrações financeiras e um ativo no montante de R\$ 1.396 milhões, a título de tributos a recuperar em função dos pagamentos indevidos ocorridos nos últimos cinco exercícios, foi consignado em suas demonstrações financeiras.

Sendo assim, a opinião dos auditores, ressalva que, o referido ativo, nesse momento, é caracterizado como “ativo contingente”, conseqüentemente, o ativo e o patrimônio líquido estão apresentados a maior em R\$ 1.396 milhões e R\$ 689 milhões, respectivamente.

4.2.3. Abstenção de opinião

Apenas uma empresa apresentou parecer com abstenção de opinião. A Oi S.A não teve opinião dos auditores. Descreveram da seguinte forma: “Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações financeiras individuais e consolidadas acima referidas pois, devido à relevância do assunto descrito na seção a seguir intitulada —Base para abstenção de opinião não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações financeiras individuais e consolidadas”.

No campo “Base para abstenção de opinião” os auditores descreveram:

Plano de recuperação judicial e valor recuperável de ativos

Conforme nota explicativa nº 1 às demonstrações financeiras, em 29 de junho de 2016, a Oi S.A. e determinadas controladas diretas e indiretas ingressaram no processo de recuperação judicial. Em 05 de setembro de 2016 o Conselho de Administração da Companhia aprovou o Plano de Recuperação Judicial (—PlanoI), cujo processo de aprovação pela Assembleia Geral de Credores (—AGCI) estava pendente até a data de conclusão dos nossos trabalhos. Existem ainda algumas discussões e questionamentos em curso sobre condições relevantes do Plano, portanto, não nos foi possível determinar no estágio atual, quais serão os efeitos, se houver, sobre o atual Plano. Em decorrência desses assuntos, não foi possível concluirmos se a utilização do pressuposto de continuidade operacional, base para a elaboração dessas demonstrações financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2016, é apropriado, nem tampouco quais seriam os efeitos sobre os saldos dos ativos, passivos e nos elementos componentes das demonstrações do resultado, dos resultados abrangentes, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa caso as demonstrações financeiras não fossem preparadas considerando esse pressuposto. Diante deste contexto de incerteza, que pode afetar significativamente a capacidade de investimento da Companhia nas operações futuras, o que resultaria em potencial desvalorização dos ativos, a Administração, até a data de finalização dos nossos trabalhos.

4.2.4. Opinião adversa

Nenhuma empresa apresentou parecer com opinião adversa.

4.3 EXISTÊNCIA DE PARÁGRAFO DE ÊNFASE E DE OUTROS ASSUNTOS

Sete companhias tiveram o parágrafo de ênfase inserido no relatório de auditoria. Foram elas: BR Distribuidora, JBS, ECT, Arcelor Mittal, Itaipu Binacional, Cemig, Ale Combustíveis.

No relatório da empresa BR Distribuidora, que é controlada pela Petrobras, os auditores chamam atenção por meio do parágrafo de ênfase para o seguinte assunto:

Efeitos da “Operação Lava Jato” nas operações da Companhia

Chamamos a atenção para a nota explicativa 1.2 às demonstrações contábeis, que descreve os reflexos da "Operação Lava Jato" sobre a Companhia, abrangendo: (i) a baixa contábil, em 2014, de R\$ 23 milhões nas demonstrações contábeis individuais e consolidadas referentes a gastos adicionais capitalizados indevidamente na aquisição de ativos imobilizados; e (ii) as providências que estão sendo adotadas em relação ao tema, incluindo as investigações internas que vêm sendo conduzidas por escritórios de advocacia, sob a direção de um Comitê Especial constituído pelo acionista controlador da Companhia. Nossa opinião não está modificada em relação a esses assuntos.

O trecho referido, chama atenção para gastos incorridos no ano de 2014, na aquisição de imobilizados, este, porém não modificou a opinião dos auditores sobre os relatórios apresentados pela companhia em 2016. Já na empresa JBS o parágrafo de ênfase, foi utilizado apenas para corrigir erros e revisar algumas práticas na emissão das demonstrações contábeis, o que não o tornou opinião modificada:

Chamamos a atenção para a Nota Explicativa nº 2 às demonstrações contábeis, individuais e consolidadas, que descreve a reemissão das demonstrações contábeis, individuais e consolidadas, da Companhia, em virtude de correção de erros e revisão de certas práticas contábeis relacionadas aos assuntos descritos na referida nota explicativa. Este relatório substitui o originalmente emitido em 13 de março de 2017. Nossa opinião não contém modificação em virtude desse assunto.

Na ECT o motivo do parágrafo de ênfase foi apenas informar que o relatório de auditoria referente ao exercício de 2015, e divulgado em 2016, nada interfere nos relatórios auditados no ano de 2016.

Demonstrações financeiras do exercício anterior examinadas por outro auditor independente

O exame das demonstrações financeiras referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2015, preparadas originalmente antes dos ajustes decorrentes de retificações de erros descritos na Nota nº 3, foi conduzido sob a responsabilidade de outros auditores independentes, que emitiram relatório de auditoria sem modificação, com data de 7 de abril de 2016. Como parte de nossos exames das demonstrações financeiras de 2016, examinamos também os ajustes descritos na Nota Explicativa nº 3, que foram efetuados para alterar as demonstrações financeiras de 2015. Em nossa opinião, tais ajustes são apropriados e foram corretamente efetuados. Não fomos contratados para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre as demonstrações financeiras da Empresa referentes ao exercício de 2015 e, portanto, não expressamos opinião ou qualquer forma de asseguuração sobre as demonstrações financeiras de 2015 tomadas em conjunto.

O parágrafo de ênfase na empresa Arcelor Mittal, apenas de informa, sobre os ajustes nas demonstrações do exercício de 2015, a fim de comparar com o ano de 2016. Isso não teve efeito de modificação na opinião dos auditores sobre o ano de 2016.

Ênfase

Conforme mencionado na nota explicativa 4a, as demonstrações financeiras da Companhia referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2015, apresentadas para fins de comparação, foram ajustadas e estão sendo reapresentadas de forma retrospectiva nesta data, como previsto no CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro e CPC 26(R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Nossa opinião não contém modificação relacionada a esse assunto.

Na ênfase da companhia Itaipu binacional, os auditores apenas comentam, que pelo fato da usina pertencer a dois países Brasil e Paraguai, há incertezas sobre desdobramentos e/ou eventuais impactos na Entidade, que não estão incluídos nas demonstrações do período auditado, não modificando suas opiniões sobre os resultados apresentados. Na companhia Cemig, os auditores apenas descrevem sobre a discussão judicial que envolve a renovação dos contratos de concessão das usinas hidrelétricas de Jaguará, São Simão e Miranda, que tiveram seus vencimentos em agosto de 2013, janeiro de 2015 e dezembro de 2016, respectivamente, e que esse fato não modifica suas opiniões. Por fim, na companhia Ale Combustíveis, houve ênfase, pelo fato do grupo ter assinado contrato de venda em 12 de junho de 2016, com outro grupo, e que por este motivo as estimativas utilizadas para realização de projeções futuras podem ser impactadas pela estratégia da nova administração.

Na sequência, segue uma tabela resumo com todos os resultados encontrados na pesquisa (Tabela 6).

Tabela 6 – Resumo dos Resultados gerais encontrados na pesquisa

EMPRESA	SETOR	RELATORIO DE AUDITORIA	TIPO DE PARECER	ÊNFASE
PETROBRAS	ENERGIA	SIM	SEM RESSALVA	
BR DISTRIBUIDORA	ATACADO	SIM	SEM RESSALVA	SIM
IPIRANGA	ATACADO	SIM	SEM RESSALVA	
RAIZEN				
COMBUSTIVEIS	ATACADO	NÃO		
VALE	MINERAÇÃO	SIM	SEM RESSALVA	
TELEFONICA	TELECOMUNICAÇÕES	SIM	SEM RESSALVA	
BRASKEM	QUÍMICA E PETROQUÍMICA	NÃO		
CLARO	TELECOMUNICAÇÕES	SIM	SEM RESSALVA	
CARGILL	BENS DE CONSUMO	SIM	SEM RESSALVA	
BUNGE	BENS DE CONSUMO	NÃO		
JBS	BENS DE CONSUMO	SIM	SEM RESSALVA	SIM
BRF	BENS DE CONSUMO	SIM	SEM RESSALVA	
GPA	VAREJO	NÃO		
AMBEV	BENS DE CONSUMO	SIM	SEM RESSALVA	
FIAT	AUTOINDUSTRIA	NÃO		
VIA VAREJO	VAREJO	SIM	SEM RESSALVA	
ATACADAO	VAREJO	SIM	SEM RESSALVA	
JBS FOODS	BENS DE CONSUMO	NÃO		
VOLKSWAGEN	AUTOINDUSTRIA	SIM	COM RESSALVA	SIM
E.C.T	SERVIÇOS	SIM	COM RESSALVA	SIM
CRBS	BENS DE CONSUMO	NÃO	SEM RESSALVA	
TIM	COMUNICAÇÕES	SIM	SEM RESSALVA	
SAMSUNG	ELETROELETRÔNICO	NÃO		
	SIDERURGIA E			
ARCELOR MITTAL	METALURGIA	SIM	SEM RESSALVA	SIM
EMBRAER	AUTOINDUSTRIA	SIM	SEM RESSALVA	
AMIL	SERVIÇOS DE SAUDE	SIM	SEM RESSALVA	
WALMART	VAREJO	SIM	SEM RESSALVA	
ITAIPU BINACIONAL	ENERGIA	SIM	SEM RESSALVA	SIM
AES ELETROPAULO	ENERGIA	SIM	SEM RESSALVA	
CARREFOUR	VAREJO	SIM	SEM RESSALVA	
	PRODUCAO			
LOUIS DREYFUS	AGROPECUARIA	NÃO		
TOYOTA	AUTOINDUSTRIA	NÃO		
CEMIG	ENERGIA	SIM	SEM RESSALVA	SIM
ADM	DIVERSOS	NÃO		
TAM	TRANSPORTES	SIM	SEM RESSALVA	
	SIDERURGIA E			
CSN	METALURGIA	NÃO		
SABESP	INFRAESTRUTURA	SIM	SEM RESSALVA	
ALE COMBUSTIVEIS	ATACADO	SIM	SEM RESSALVA	SIM
AMAGGI				
COMMODITIES	ATACADO	NÃO		
GLOBO	COMUNICAÇÕES	NÃO		
	PRODUCAO			
COPERSUCAR	AGROPECUARIA	SIM	SEM RESSALVA	
OI MÓVEL	TELECOMUNICAÇÕES	SIM	ABSTENÇÃO	
UNILEVER BRASIL	BENS DE CONSUMO	SIM	SEM RESSALVA	
GENERAL MOTORS	AUTOINDUSTRIA	SIM	COM RESSALVA	
TELEMAR	TELECOMUNICAÇÕES	NÃO		
BAYER	QUÍMICA E PETROQUÍMICA	SIM	SEM RESSALVA	
SUZANO	PAPEL E CELULOSE	SIM	SEM RESSALVA	
	PRODUCAO			
COAMO	AGROPECUARIA	SIM	SEM RESSALVA	
LIGHT SESA	ENERGIA	NÃO		
LOJAS AMERICANAS	VAREJO	SIM	SEM RESSALVA	

Fonte: Elaborado pela autora, com dados da pesquisa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao analisar os relatórios dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis das 50 companhias listadas no ranking das maiores e melhores empresas no ano de 2016 da Revista Exame, e considerando o objetivo deste estudo, observou-se que muitas empresas não divulgaram seus resultados em seus portais de informação, total (32%) e as empresas que divulgaram os resultados totalizaram (68%).

Constatou-se sobre as empresas que tiveram resultados apresentados e auditados, um resultado muito positivo em relação às demonstrações financeiras, indicando que em (91%) delas os auditores concordaram com todos os índices apresentados, ou seja, em suas opiniões essas empresas apresentaram resultados de acordo com as normas contábeis vigentes.

Sobre os resultados com ressalva, houveram apenas 2 casos, inclusive de indústrias pertencentes ao mesmo setor e que apresentaram a ressalva exatamente igual, referente a ajuste ao valor presente da carteira de arrendamento mercantil como provisão para superveniência (ou insuficiência) de depreciação, classificada no ativo permanente.

Uma companhia apresentou relatório com abstenção de opinião dos auditores, em razão de ter aprovado um plano de recuperação judicial, dessa forma os auditores não expressaram opinião por conta da incerteza dos fatos, os quais poderiam afetar significativamente a capacidade de investimento da Companhia em operações futuras, resultando em desvalorização dos ativos. Sobre o parecer adverso, nenhuma das empresas apresentou opinião contrária por parte dos auditores.

Sobre os parágrafos de ênfase a atenção foi para alguns assuntos menos relevantes, mas que devem ser observados nos próximos exercícios, mas que em nada modificaram no relatório auditado.

A partir destes resultados, pode-se concluir que, de modo geral, a maioria das empresas pesquisadas, estão de acordo com o que se exige nos padrões contábeis em relação às demonstrações financeiras.

Por motivo de limitação foram analisadas apenas 50 empresas. Como sugestão para trabalhos futuros, sugere-se pesquisar as outras 50 empresas, e repetir a mesma análise em relação ao biênio 2016 e 2017 comparando ambas.

6. REFERÊNCIAS

ALBERTON, Luiz. **Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental**. Florianópolis, 2002. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas - Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em:

<<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/84483/185854.pdf?sequence=1>>

Acesso em: 23 Jul. 2017.

ALBERTON, L.; VAN BELLEN, H. M. 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: XXXI EnANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. (CD-ROM).

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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

_____. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2012.

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. 1998. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - FEA/USP, São Paulo, 1998.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.

AUDIBRA- INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2ª. Ed. São Paulo, 1991.

_____. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 3ª ed. São Paulo. Atlas, 1998

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm> Acesso em: 03/01/2018

CERVO. Armando Luiz e BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5ª. Ed. São Paulo: Person Prentice Hall, 2002.

CHIQUITO, Antônio Ricardo. **Princípios da Auditoria Contábil Externa**, artigo postado em 03/11/2005. Disponível em:

<<http://www.contabeis.com.br/artigos/63/principios-da-auditoria-contabil-externa/>> acesso em 22/07/2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 26**.

Apresentação das demonstrações contábeis. 2009b. Disponível em:

<<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC26.pdf>>. Acesso em: 28 dez. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Interpretação técnica NBC T 11**, 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 2ª.ed. São Paulo: Atlas, 2002. 468 p

_____. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Auditoria contábil: Teoria e Prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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, 2007, Rio de Janeiro. **Anais ...**Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, Mini Aurélio – **O Dicionário da Língua Portuguesa**. Curitiba, 2009.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral** 23ª ed. Ed. Atlas. São Paulo, 1997. 407p

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. – 2ª. ed. – São Paulo: Atlas, 1992

_____. **Auditoria contábil**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBRACON. Instituto dos Auditores Independentes. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=2995> Acesso em: 12 de dezembro de 2017.

LONGO, Claudio Gonzalo. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Nilson Perinazzo; NUNES, Marcelo Santos. - 2008. **A EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS: SUA IMPORTÂNCIA PARA O USUÁRIO EXTERNO**. Disponível em <<http://www.unifin.com.br/Content/arquivos/20080416134816.pdf>> Acesso em 18/11/2017.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATTAR, F. **Pesquisa de marketing**. Ed. Atlas. 1996

MELO, Moisés Moura de. SANTOS, Ivan Ramos dos. **Auditoria contábil**. 2. ed. Rio de Janeiro. Freitas Bastos 2017.

NBC CTA 25. – **Orientação para a Emissão do Novo Modelo de Relatório do Auditor Independente**. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/normas-de-auditoria-e-comunicado-tecnico-sao-aprovados-pelo-plenario-do-cfc/>> Acesso em 14/01/2018

NBC TA 700. Dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Disponível em:

http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700 Acesso em: 30.12.2017

NBC TA 705. Dispõe sobre modificações na opinião do auditor independente. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA705 Acesso em: 03.06.2017

NBC TA 706. Dispõe sobre parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA706 Acesso em: 03.12.2017.

OTT, Ermani; PIRES, Chaline Barbosa. **Conceito e objetivos da contabilidade**. São Paulo; Atlas, 2009.

PERIN, L. O. **A importância das notas explicativas**. 2014. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/academico/importancia-das-notas-explicativas/78628/>> Acesso em: fev. 2018.

PORTAL DE AUDITORIA. **Introdução ao relatório de auditoria**, 2017. Disponível em: <<https://portaldeauditoria.com.br/introducao-ao-relatorio-de-auditoria/>> Acesso em 15/07/2017

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**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004

REVISITA EXAME, Maiores e Melhores 2016. Disponível em: <<http://mm.exame.abril.com.br/empresas> > Acesso em 10/07/2017.

RIBEIRO, Osni Moura. COELHO, Juliana Moura Ribeiro. **Auditoria Fácil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SÁ, Antônio Lopes. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Curso de Auditoria**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANEXO I -Ranking das 100 Maiores e Melhores 2016.

EMPRESA	SETOR
1. PETROBRAS	ENERGIA
2. BR DISTRIBUIDORA	ATACADO
3. IPIRANGA	ATACADO
4. RAIZEN COMBUSTIVEIS	ATACADO
5. VALE	MINERAÇÃO
6. TELEFONICA	TELECOMUNICAÇÕES
7. BRASKEM	QUÍMICA E PETROQUÍMICA
8. CLARO	TELECOMUNICAÇÕES
9. CARGILL	BENS DE CONSUMO
10. BUNGE	BENS DE CONSUMO
11. JBS	BENS DE CONSUMO
12. BRF	BENS DE CONSUMO
13. GPA	VAREJO
14. AMBEV	BENS DE CONSUMO
15. FIAT	AUTOINDUSTRIA
16. VIA VAREJO	VAREJO
17. ATACADA0	VAREJO
18. JBS FOODS	BENS DE CONSUMO
19. VOLKSWAGEN	AUTOINDUSTRIA
20. E.C.T	SERVIÇOS
21. CRBS	BENS DE CONSUMO
22. TIM	COMUNICAÇÕES
23. SAMSUNG	ELETROELETRÔNICO
24. ARCELOR MITTAL	SIDERURGIA E METALURGIA
25. EMBRAER	AUTOINDUSTRIA
26. AMIL	SERVIÇOS DE SAUDE
27. WALMART	VAREJO
28. ITAIPU BINACIONAL	ENERGIA
29. AES ELETROPAULO	ENERGIA
30. CARREFOUR	VAREJO
31. LOUIS DREYFUS	PRODUCAO AGROPECUARIA
32. TOYOTA	AUTOINDUSTRIA
33. CEMIG	ENERGIA
34. ADM	DIVERSOS
35. TAM	TRANSPORTES
36. CSN	SIDERURGIA E METALURGIA
37. SABESP	INFRAESTRUTURA
38. ALE COMBUSTIVEIS	ATACADO
39. AMAGGI COMMODITIES	ATACADO
40. GLOBO	COMUNICAÇÕES
41. COPERSUCAR	PRODUCAO AGROPECUARIA
42. OI MÓVEL	TELECOMUNICAÇÕES
43. UNILEVER BRASIL	BENS DE CONSUMO
44. GENERAL MOTORS	AUTOINDUSTRIA

(...continuação)

45. TELEMAR	TELECOMUNICAÇÕES
46. BAYER	QUÍMICA E PETROQUÍMICA
47. SUZANO	PAPEL E CELULOSE
48. COAMO	PRODUCAO AGROPECUARIA
49. LIGHT SESA	ENERGIA
50. LOJAS AMERICANAS	VAREJO
51. COPEL DISTRIBUIÇÃO	ENERGIA
52. YARA BRASIL	QUÍMICA E PETROQUÍMICA
53. ASSAÍ ATACADISTA	VAREJO
54. GOL	TRANSPORTES
55. USIMINAS	SIDERURGIA E METALURGIA
56. MERCEDES BENZ	AUTOINDUSTRIA
57. MAGAZINE LUIZA	VAREJO
58. RAIÁ DROGASIL	VAREJO
59. SYNGENTA	QUÍMICA E PETROQUÍMICA
60. BASF	QUÍMICA E PETROQUÍMICA
61. CPFL PAULISTA	ENERGIA
62. GERDAU	SIDERURGIA E METALURGIA
63. HONDA AUTOMOVEIS	AUTOINDUSTRIA
64. BW2 DIGITAL	VAREJO
65. SPAL	BENS DE CONSUMO
66. CENCOSUD BRASIL	VAREJO
67. RENAULT	AUTOINDUSTRIA
68. NIDERA SEMENTES	PRODUCAO AGROPECUARIA
69. CEMIG GT	ENERGIA
70. FORD	AUTOINDUSTRIA
71. TRANSPETRO	TRANSPORTES
72. MAKRO	ATACADO
73. CIELO	SERVIÇOS
74. AURORA ALIMENTOS	BENS DE CONSUMO
75. COELBA	ENERGIA
76. CELESC	ENERGIA
77. MOTO HONDA	AUTOINDUSTRIA
78. COMGAS	ENERGIA
79. VALEFERT	QUÍMICA E PETROQUÍMICA
80. SAMARCO	MINERAÇÃO
81. COPERSUCAR	ATACADO
82. FURNAS	ENERGIA
83. MOSAIC	QUÍMICA E PETROQUÍMICA
84. HERINGER	QUÍMICA E PETROQUÍMICA
85. SOUZA CRUZ	BENS DE CONSUMO
86. MINERVA FOODS	PRODUCAO AGROPECUARIA
87. AZUL	TRANSPORTES
88. OI	TELECOMUNICAÇÕES
89. MARFRIG	PRODUCAO AGROPECUARIA

(...continuação)

90. HYDRO ALUNORTE	QUÍMICA E PETROQUÍMICA
91. WHIRLPOOL	ELETROELETRÔNICO
92. TAG	TRANSPORTES
93. CNOVA	VAREJO
94. NATURA	BENS DE CONSUMO
95. VOTORANTIM CIMENTOS	INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO
96. PARANAPANEMA	SIDERURGIA E METALURGIA
97. GVT	TELECOMUNICAÇÕES
98. FIBRIA	PAPEL E CELULOSE
99. NOVELIS	SIDERURGIA E METALURGIA
100. GERDAU AÇOMINAS	SIDERURGIA E METALURGIA

Fonte: Revista Exame (2016)