

**LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO DO
RIO GRANDE DO NORTE**

THAYSE PRISCILA FILGUEIRA DE MELO

**PARECER COM RESSALVA: A INFLUÊNCIA NEGATIVA DE UM PARECER COM
RESSALVA NA RELAÇÃO DA EMPRESA DE AUDITORIA COM OS CLIENTES
AUDITADOS**

NATAL/RN

2007



THAYSE PRISCILA FILGUEIRA DE MELO

**PARECER COM RESSALVA: A INFLUÊNCIA NEGATIVA DE UM PARECER COM
RESSALVA NA RELAÇÃO DA EMPRESA DE AUDITORIA COM OS CLIENTES
AUDITADOS**

Monografia apresentado ao curso de Pós – Graduação em Auditoria e Perícia da Faculdade Natalense para o desenvolvimento do Rio Grande do Norte como requisito obrigatório para obtenção do grau de Especialista em Auditoria e Perícia Contábil.

Orientadora: Renata Paes de Barros
Câmara, M.S.C.

NATAL/RN

2007

Catálogo na Publicação – Biblioteca da FARN
Setor de Processos Técnicos

Melo, Thayse Priscila Filgueira de

Parecer com ressalva: a influência negativa de um parecer com
ressalva na relação da empresa de auditoria com clientes auditados /
Thayse Priscila Filgueira de Melo. – Natal: FARN, 2007.
38 f.

Orientador: Renata Paes de Barros Câmara (M. Sc.)

Monografia (Especialização em Auditoria e Perícia Contábil) –
Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte.

1. Auditoria Independente – Monografia. 2. Parecer de Auditoria –
Monografia. 3. Ética do Auditor – Monografia. I. Título.

RN/FARN/BC

CDU 657.6

RB. 30.716



657.6
m486i
2007
ex 01

THAYSE PRISCILA FILGUEIRA DE MELO

**PARECER COM RESSALVA: A INFLUÊNCIA NEGATIVA DE UM PARECER COM
RESSALVA NA RELAÇÃO DA EMPRESA DE AUDITORIA COM OS CLIENTES
AUDITADOS**

Monografia apresentada ao curso de Pós-graduação em Auditoria e Perícia Contábil da
Faculdade Natalense Para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte e aprovado em
_____ de _____ de _____ pela examinadora:

Renata Paes de Barros Câmara, M.S.C.

Orientadora

Dedico este trabalho a Deus primeiramente por ter me enviado ao mundo. Aos meus pais que estiveram comigo me dando força para ultrapassar todos os obstáculos e contribuindo para que eu alcançasse este objetivo, assim como a todos os outros já alcançados.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, que foram essenciais para esta conclusão, sempre estando presente me dando apoio, confiança e estímulos para sempre continuar seguindo o caminho certo.

Aos demais familiares que estiveram presentes, trazendo sempre a felicidade e a alegria contagiante.

Aos professores e colegas de trabalho que me acompanharam ao longo do curso, e que me aconselharam quando eu precisa de opinião para tomar as mais importantes decisões.

RESUMO

Os auditores independentes são os profissionais responsáveis por opinar pela fidedignidade ou não das demonstrações contábeis. Os órgãos governamentais e entidades reguladoras desta classe de profissionais emite normas técnicas e de conduta ética-profissional, no intuito de deixar predominante no mercado uma auditoria independente eficiente e com profissionais qualificados, e também deixar o usuário da contabilidade ainda mais seguro. Nesse sentido, o objetivo deste trabalho é mostrar se há influência negativa para a empresa de auditoria no seu relacionamento com cliente, quando da emissão de um parecer com ressalva, a fim de trazer ao conhecimento da sociedade e dos órgãos reguladores desta classe, os problemas e dificuldades enfrentados por estes profissionais no processo de execução e finalização dos seus serviços. Espera-se que a pesquisa possa vir a contribuir para estudos voltados a meios para que os auditores independentes não sejam prejudicados por realizar os seus trabalhos obedecendo sempre aos princípios éticos e morais estabelecidos a eles. Para a sua consecução, foram aplicados questionários às empresas de auditoria cadastradas na CVM – Comissão de Valores Mobiliários, e destes ficou apurado que embora seja emitido parecer com ressalva, o fato não reflete influencia negativa no relacionamento comercial entre a empresa de auditoria e o cliente auditado.

Palavras-chave: Auditoria Independente. Independência profissional. Parecer com Ressalva.

ABSTRACT

Independent auditors are professionals responsible for opining on the credibility of the accounting demonstrations. Government organizations as well as regulatory entities of this field set technical and ethical rules in the purpose of letting stand out in the market an audit that is efficient and rich in skilled professionals. These rules also aim at making accounting users even more protected. Thus, the objective of this work is to show if the audit enterprise is negatively affected in its relationship with the client in case it emits a safeguard opinion in order to make society and regulatory institutions of this field aware of the difficulties faced by those professionals in the process of executing as well as finalizing their services. This research is expected to contribute to future studies directed to means of preventing independent auditors from being badly affected for always doing their work according to ethical principles established to them. For the execution of this study questionnaires were applied to the audit companies registered in the CVM – Real Estate Value Commission, from which was concluded that the emission of safeguard opinion is not reflected negatively in the business relationship between the audit enterprise and its client.

Key words: Independent Audit, Professional independence, Safeguard Opinion.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 CONTEXTO E COLOCAÇÃO DO PROBLEMA	8
1.2 OBJETIVOS	9
1.2.1 Objetivo Geral	9
1.2.2 Objetivos Específicos	10
1.3 JUSTIFICATIVA	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1 CONCEITUAÇÃO DE AUDITORIA	11
2.2 AUDITORIA INDEPENDENTE OU EXTERNA	12
2.3 SURGIMENTO DA AUDITORIA INDEPENDENTE	13
2.4 OBJETIVOS DA AUDITORIA	14
2.5 ÉTICA PROFISSIONAL	15
2.6 RESPONSABILIDADE DO AUDITOR	19
2.7 RELATÓRIOS DE AUDITORIA	20
2.8 CONCEITUAÇÃO DE PARECER DE AUDITORIA	21
2.9 TIPOS DE PARECER DE AUDITORIA	22
2.10 REGULAMENTAÇÕES DE PARECER DE AUDITORIA NO BRASIL	25
3 METODOLOGIA	30
3.1 TIPO DE PESQUISA	30
3.2 LIMITAÇÕES DO MÉTODO	31
3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA	31
3.4 COLETA DE DADOS	32
3.5 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	32
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	33
5 CONCLUSÃO	34
REFERÊNCIAS	35
APÊNDICE	37

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

A auditoria é uma tecnologia contábil que tem por finalidade mensurar a adequação e confiabilidade das demonstrações contábeis por meio da apresentação da opinião do auditor contábil. O surgimento da auditoria veio com o crescimento dos empreendimentos na Europa Medieval e com a necessidade dos mesmos em confirmar os seus registros contábeis e proteger o seu patrimônio. O reconhecimento oficial da prática da auditoria ocorreu também na Itália em 1581, onde foi criado o primeiro colégio de contadores, porém os trabalhos de auditoria realizados naquela época eram bastante limitados, se atendo apenas aos registros contábeis e à sua comprovação. Com a evolução da ciência contábil a técnica de auditoria se tornou algo imprescindível à administração das empresas. (PEREZ JÚNIOR, 2006)

A auditoria externa nada mais é que aquela realizada por profissional liberal, ou seja, o profissional que não tem vínculos empregatícios com a entidade auditada e tem por objetivo atestar se as demonstrações contábeis refletem a real situação da entidade, dando com isso garantia de fidedignidade sobre as demonstrações. (PEREZ JÚNIOR, 2006)

A auditoria é de suma importância para todos os usuários da contabilidade, visto que ela é quem vai garantir a estes, a confiabilidade das demonstrações contábeis. A responsabilidade é objetivo principal do auditor independente é expressar sua opinião referente às demonstrações contábeis e às informações nelas contidas, e ainda dar credibilidade às mesmas, esta opinião é emitida através de um dos relatórios do auditor denominado parecer do auditor independente. Os relatórios de auditoria são meios pelos quais o auditor deve expressar suas opiniões e demonstrar o seu trabalho e, é através dos mesmos que o auditor se comunica com seu cliente, ou com demais usuários das demonstrações contábeis. O que pode vir a acontecer com os resultados do trabalho dos auditores independentes, é o cliente não se sentir satisfeito, e muitas vezes a insatisfação se dá quando o auditor emite uma opinião que contraria a

credibilidade das demonstrações contábeis, ou seja, não se emitir um parecer limpo ou sem ressalvas para este cliente.

Tendo em vista os problemas e dificuldades sofridos por essa classe de profissionais no processo de execução e finalização dos seus serviços, uma vez que independentemente da relação estabelecida com o cliente o auditor tem que manter esta independência, e dar a sua opinião em relação às demonstrações contábeis, mesmo que isso possa vir a trazer insatisfação do cliente por essa opinião se formar contrária às expectativas do mesmo e até resultar na rescisão do contrato de auditoria, ou seja, na não continuidade das relações de trabalho. Em face disso foi elaborado o seguinte problema de pesquisa:

Existe influência negativa, quando da emissão de um parecer com ressalva na relação da empresa de auditoria com os clientes auditados?

Para responder ao problema de pesquisa foi aplicado questionário para todas as empresas de auditoria do Brasil, devidamente cadastradas na CVM – Comissão de Valores Mobiliários, com o objetivo de saber se por motivo de ter emitido parecer com ressalva, a empresa de auditoria já teve algum contrato rescindindo com seu cliente e, assim, após a análise destas respostas chegou-se à conclusão de qual a situação que hoje vivem os profissionais de auditoria do Brasil em relação ao problema abordado.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Este trabalho teve por objetivo geral mostrar se existe influência para empresa de auditoria na relação com o cliente auditado, quando da emissão de um parecer com ressalva.

1.2.2 Objetivos específicos

- Levantar as empresas de auditoria cadastradas na Comissão de Valores Mobiliários - CVM;
- Solicitar dados das empresas de auditoria cadastradas na Comissão de Valores Mobiliários - CVM, a fim de retratar tipos de pareceres já foram emitidos por elas;
- Verificar se entre os pareceres emitidos pelas empresas de auditoria cadastradas na Comissão de Valores Mobiliários – CVM, houve ressalvas em algum deles;
- Verificar até que ponto chegam as influências trazidas pela emissão de um parecer com ressalva na relação entre a empresa de auditoria e o cliente auditado.

1.3 JUSTIFICATIVA

Em face da vital importância que é a independência dos auditores externos ou independentes em relação à entidade auditada, além da visão, expectativa e confiança que a sociedade tem sobre o comportamento técnico-profissional destes, que se traduz nos pareceres finais das auditorias realizadas, desenvolveu-se esta pesquisa a fim de trazer ao conhecimento da sociedade os problemas e dificuldades enfrentados pelos auditores independentes no processo de execução e finalização dos seus serviços.

O auditor tem que manter uma relação de independência com a empresa auditada, podendo exarar pareceres contrários aos interesses e expectativas do cliente, podendo ocasionar às vezes, em quebra do contrato, ou seja, a não continuidade da prestação de serviço.

Espera-se que esta pesquisa possa contribuir para que o fato exposto acima seja evidenciado à sociedade e aos órgãos reguladores desta profissão, e que estes estudem meios para que os auditores independentes não sejam prejudicados por realizar os seus trabalhos obedecendo sempre aos princípios éticos e morais estabelecidos a eles. Espera-se também que este trabalho possa servir como base para futuras pesquisas que envolvam o assunto abordado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONCEITUAÇÃO DE AUDITORIA

Na visão de Sá (2007, p. 25),

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Segundo Franco; Marra (2001, p. 26),

Para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a contabilidade utiliza-se também de uma técnica que lhe é própria, chamada *auditoria*, que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme.

Como se visualiza nos conceitos acima, a auditoria é uma tecnologia contábil que vem a mensurar a adequação e confiabilidade das demonstrações contábeis por meio da apresentação da opinião do auditor contábil.

Mautz (1980, p. 15) afirma que “a auditoria procura determinar se as demonstrações e respectivos registros contábeis de uma empresa ou entidade merecem ou não confiança”.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 28),

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.

Segundo Perez Júnior (2006, p. 11),

Auditoria é o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

A Auditoria vai avaliar se estão coerentes ou não os procedimentos contábeis adotados por uma entidade com as normas estabelecidas a ela já existentes.

Attie (2006, p. 25), define auditoria como “Uma especialização contábil voltada para testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.”

Segundo Lima; Castro (2003, p. 16), “Auditoria é um exame analítico de determinada operação, com o objetivo de testar sua validade.”

Conforme exposto nos conceitos acima, pode-se observar que na verdade a auditoria procura demonstrar através do exame de documentos, registros entre outros se as demonstrações contábeis de uma determinada entidade merecem ou não confiança da sociedade.

2.2 AUDITORIA INDEPENDENTE OU EXTERNA

Segundo Perez Júnior (2006, p. 13),

A auditoria independente externa é aquela auditoria realizada por profissional independente, através de contrato de prestação de serviço, cujo objetivo é examinar as demonstrações contábeis, ou alguma área específica, ou ainda, procedimento predefinido como objeto de trabalho especial, com finalidade principal de emitir parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis.

Franco e Marra (1992, p. 174) definem a auditoria externa como “aquela realizada por profissional liberal, auditor independente sem vínculo de emprego com a entidade auditada, e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual.”

A Auditoria contábil vem a ser aquela realizada por profissional independente, sem vínculo empregatício que vai avaliar se os procedimentos contábeis adotados por uma entidade estão coerentes ou não com as normas e regulamentos estabelecidos a ela.

Segundo Lima; Castro (2003, p. 19),

o que caracteriza auditoria interna ou externa é basicamente a relação dos auditores com a empresa auditada. Se a auditoria for realizada por funcionário da empresa, será interna; se por funcionário contratado sem vínculo empregatício, externa.

Lima e Castro (2003, p. 19) dizem em resumo que “as principais características da auditoria externa é ser feita por auditor externo e tem por objetivo dar garantia da fidedignidade das demonstrações contábeis.”

Na visão de Sá (2007, p. 25), “Auditoria externa é quando da verificação dos fatos é levada a efeito por profissional liberal ou por associações de profissionais liberais e, portanto, elementos estranhos à empresa.”

Como se pode observar pelo exposto acima, a auditoria externa nada mais é que aquela realizada por profissional liberal, ou seja, o profissional que não tem vínculos empregatícios com a entidade auditada e tem por objetivo atestar se as demonstrações contábeis refletem a real situação da entidade, dando com isso garantia de fidedignidade sobre as demonstrações e a auditoria interna é aquela realizada por profissional com vínculo empregatício.

2.3 SURGIMENTO DA AUDITORIA INDEPENDENTE

O surgimento da auditoria veio com o crescimento dos empreendimentos na Europa Medieval e com a necessidade dos mesmos em confirmar os seus registros contábeis e proteger o seu patrimônio. Com a evolução da ciência contábil a técnica de auditoria se tornou algo imprescindível à administração das empresas.

Relata Perez Júnior (2006, p. 11) que:

A prática da auditoria surgiu provavelmente no século XV ou XVI, na Itália. Os precursores da contabilidade foram os italianos, principalmente com o clero italiano, que a essa época era responsável pelos principais empreendimentos estruturados da Europa moderna ou medieval.

Perez Júnior (2006, p. 11) enfatiza que:

O reconhecimento oficial da prática de auditoria também ocorreu na Itália (Veneza), onde em 1581, foi constituído o primeiro colégio de contadores, para cuja admissão o candidato tinha que completar aprendizado de seis anos como contador praticante e submeter-se a exame. Inicialmente os trabalhos realizados como auditoria eram bastante limitados, restringindo-se, em regra, a verificações dos registros contábeis, com vista à comprovação de sua exatidão.

Perez Júnior (2006, p. 11) diz ainda que:

Com a evolução da ciência contábil, que se tornou imprescindível à administração das empresas, desenvolve-se também a forma notável, a técnica de auditoria, a ponto de hoje não ser ela um instrumento de mera observação apenas estático, mas também de orientação, de interpretação e de previsão de fatos, tornando-se dinâmica e ainda em constante evolução.

2.4 OBJETIVOS DA AUDITORIA

Attie (1998, p. 25) afirma que:

O produto final traduzido pelo sistema de informações e de controles internos está indicado nas demonstrações e informações financeiras que têm variados interessados, e se destinam não somente aos administradores do patrimônio, mas também a resguardar os interesses de terceiros como investidores, acionistas, fornecedores, órgãos fiscalizadores e outros.

Almeida (1996, p. 21) afirma que:

A fidedignidade das demonstrações contábeis passou a ter importância não só para credores das organizações, como também para os futuros investidores, e dessa forma, “como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica.

Attie (2006, p. 27) enfatiza que:

A veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios e que confirmasse, de forma independente, a qualidade e precisão das informações prestadas, dando, dessa forma, o ensejo ao aparecimento do auditor.

As demonstrações contábeis é o produto final traduzido pelo sistema de informações de uma entidade. A veracidade dessas informações é uma das preocupações dos investidores e acionistas de uma entidade, por este motivo a auditoria veio a ser criada que, Conforme os conceitos vistos acima, percebe-se que a finalidade da mesma é certificar que os registros contábeis e demonstrativos decorrentes estão regulares, ou seja, foram processados de acordo com critérios estabelecidos em leis, normas ou regimentos internos de uma entidade.

2.5 ÉTICA PROFISSIONAL

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 102):

A ética provém da palavra grega *ethos*, que por sua vez significa caráter. Outro nome para ética é moralidade, que se origina de *mores*. Moralidade refere-se ao que está certo ou errado no comportamento humano. Assim a ética lida com questões que tratam da interação entre pessoas.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 102), discorrem que “A ética geral define o que é bom para o indivíduo e para a sociedade e tenta estabelecer a natureza das obrigações ou deveres que os indivíduos têm para consigo mesmos e para com seus pares.”

Conforme se visualiza acima, a ética no geral estabelece comportamentos a serem seguidos pelo indivíduo perante a sociedade, definindo deveres que os indivíduos têm para consigo mesmos e para com a sociedade.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 102), dizem que:

A ética profissional precisa ir mais além dos princípios morais, devem incluir normas de comportamentos que tenham finalidade tanto práticas quanto idealísticas que o profissional possa utilizar. Embora possam ser concebidos para encorajar o comportamento ideal, códigos de ética profissional devem ser simultaneamente realistas e aplicáveis.

Conforme se observa nos conceitos acima, a ética profissional tem a finalidade de estabelecer normas, princípios morais e definir comportamentos a serem seguidos pela classe profissional da qual trata.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 31), o termo obtenção e avaliação objetiva, contido na definição do Comitê, “significa exame da fundamentação das afirmações e avaliação criteriosa dos resultados, sem vieses ou concepções favoráveis ou desfavoráveis sobre o indivíduo”.

Segundo Franco; Marra (2001, p. 199), são princípios de ética estipulados pelo IBRACOM – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes:

- Independência Profissional;
- Independência de atitudes e decisões;
- Intransferibilidade de funções
- Eficiência técnica;
- Integridade;
- Sigilo e descrição;
- Imparcialidade;
- Lealdade de Classe.

Crepaldi (2004, p. 135), discorre sobre a independência profissional afirmando que:

O auditor deve expressar suas opiniões baseado nos elementos objetivos do exame realizado, não se deixando influenciar por fatores estranhos à sua ponderação e interpretação dos elementos examinados, seja por preconceitos, fatores materiais ou afetivos que pressuponham perda de sua independência.

Quanto à independência profissional, prevê a norma que o auditor não deve deixar-se influenciar quando da emissão de sua opinião por fatores estranhos à sua interpretação dos elementos examinados.

Em relação à eficiência técnica, Franco e Marra (2001, p. 182) dizem que “o auditor independente deve ser profundo conhecedor da matéria fundamental de sua profissão, que é a contabilidade.”

Quanto à eficiência técnica, prevê a norma que o auditor deve ter profundo conhecimento da matéria a que se refere o trabalho que está executando.

Em relação à Integridade, Franco e Marra (2001, p. 183) dizem que:

O auditor deverá ser inteiramente integrado em sua classe e dedicado à sua profissão, ressaltando-se a necessidade de ter dignidade profissional, vivência na profissão, ambição de progresso profissional, amor e orgulho à profissão, independência profissional, filiação a entidades de sua classe, respeito à classe que a pertence, cooperação profissional com colegas e consciência da responsabilidade profissional.

Conforme exposto acima, percebe-se que em relação à integridade, o auditor deve ser integrado à sua classe profissional, obedecendo todas as normas e princípios pertencentes à profissão, entre outros pontos que o mesmo deve observar.

Em relação ao sigilo profissional, Franco; Marra (2001, p. 188), ressaltam que “se em quase em todas as profissões há necessidade de sigilo profissional, na de auditor esse sigilo assume papel extremamente importante.”

Franco; Marra (2001, p. 188), dizem que “o sigilo deve ser mantido, a qualquer custo, a menos que assuntos sigilosos devam ser revelados em circunstâncias especiais.”

Conforme exposto acima, o auditor deve manter total sigilo em relação aos trabalhos executados por ele, a menos em casos que tenham circunstâncias especiais.

Em relação à Imparcialidade, os princípios de ética profissional dados pelo IBRACOM – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes, que inclui a imparcialidade como um dos postulados básicos, assim como se dispõe logo abaixo nos itens XIII e XIV:

Da imparcialidade

XIII – O Auditor independente exerce uma judicatura opinativa quando emite seu parecer sobre demonstrações contábeis, função esta de mais alta transcendência que lhe impõe absoluta imparcialidade na execução do trabalho de auditoria, na interpretação dos fatos e nos pronunciamentos conclusivos.

XIV – A norma de imparcialidade deve orientar, basicamente, a conduta do Auditor Independente em todas as suas manifestações e circunstâncias, sendo-lhes vedado, sob qualquer pretexto, condições e vantagens, tomar partido na interpretação dos fatos, na disputa de interesses, nos conflitos de partes ou em qualquer outro evento, condicionando seu comportamento profissional à evidência da verdade quando, no seu melhor juízo, convenientemente apurada (FRANCO; MARRA, 2001, p. 202).

O trabalho de auditoria deve ser realizado com imparcialidade, sem que seja observado para quem será o resultado do trabalho favorável ou desfavorável, ou mesmo observados aspectos relacionados aos interesses envolvidos na relação.

Em relação à lealdade de classe, Franco; Marra (2001, p. 189), discorrem comentando que:

A maneira mais eficiente do auditor demonstrar o respeito e a consideração por sua classe é exercendo a profissão com dignidade, honorabilidade, e eficiência [...] para exigir respeito à sua classe o auditor deve dar exemplo de respeito a ela.

2.6 RESPONSABILIDADE DO AUDITOR

Como já visto nos itens acima, a finalidade da auditoria é certificar ou não que os registros contábeis e demonstrativos decorrentes estão regulares, ou seja, foram processados de acordo com critérios estabelecidos em leis, normas ou regimentos internos de uma entidade.

Crepaldi (2004, p. 133) enfatiza que:

As alterações ocorridas nas contas e nas demonstrações financeiras são de conhecimento e controle direto da empresa, e o conhecimento que o auditor tem dessas transações é limitado aquele adquirido mediante ao seu exame, conseqüentemente a forma e a qualidade de apresentações dos dados nas demonstrações financeiras é responsabilidade da empresa. O auditor deve fazer sugestões quanto à forma e ao conteúdo das demonstrações financeiras. Contudo, sua responsabilidade limita-se a emissão do parecer sobre as demonstrações executadas.

A responsabilidade do auditor limita-se em dar opinião (emitir parecer) sobre as demonstrações contábeis auditadas no exercício de seu trabalho.

Na visão de Sá (2002, p. 74):

A responsabilidade profissional tem como função fiscalizar o exercício da profissão de contador e guarda-livros, impedindo e punindo as infrações e bem assim enviando às autoridades competentes minuciosos e documentados relatórios sobre os fatos que apurarem e cuja solução ou repressão não seja a sua alçada.

A responsabilidade é objetivo principal do auditor independente é expressa sua opinião referente às demonstrações contábeis e às informações nelas contidas, e ainda dar credibilidade às mesmas.

2.7 RELATÓRIOS DE AUDITORIA

Os relatórios de auditoria é o meio pelo qual o auditor deve expressar suas opiniões e demonstrar o seu trabalho e, é através dos mesmos que o auditor se comunica com seu cliente, ou com demais usuários das demonstrações contábeis auditadas.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 527):

O relatório é o coroamento do trabalho de auditoria, pois e por meio dele que o auditor informa , as pessoas a quem se dirige o trabalho que realizou, o alcance abrangido pelo trabalho, a forma como realizou, os fatos relevantes observados, que ele julga que devem ser divulgados, as conclusões a que chegou, as quais culminarão com sua opinião ou parecer, sobre as demonstrações contábeis, ou outras peças examinadas.

Ainda afirma os autores (2001, p. 527),

Para atingir seu objetivo como fonte de informação sobre o estado patrimonial e os resultados da entidade auditada, o relatório deve ser redigido de forma clara, concisa, objetiva e imparcial, bem como isento de erros de redação que possam macular o bom conceito do profissional que o emite.

O auditor expressa sua opinião através dos seus relatórios e esta é a forma que ele tem de se comunicar com o seu cliente.

Para Franco e Marra (2001, p. 527) “a opinião do auditor exarada no relatório, deve ser baseada em fatos concretos, devidamente comprováveis através dos papéis de trabalho, e em judicioso julgamento desses fatos, com total imparcialidade e independência.”

Franco e Marra (2001, p. 528) dividem os relatórios de auditoria como “Formais e Informais”.

Para Franco e Marra (2001, p. 528) os relatórios formais são relatórios “elaborados de forma escrita e sujeitos a determinadas normas, muitas das quais estão contidas nas próprias normas de auditoria.”

Para Franco e Marra (2001, p. 528),

Os relatórios Informais são relatórios que geralmente não consubstanciam a forma escrita, mas compreendem apenas informações verbais transmitidas aos administradores da entidade auditada, ou a seus subordinados, e que envolvem assuntos ou erros não relevantes, que podem ser corrigidos sem que precisem constar de relatórios formais.

Franco e Marra (2001, p. 528) distinguem como os principais relatórios formais de auditoria “o parecer do auditor, relatórios de controle interno, relatórios sobre revisão limitada, relatórios especiais.”

2.8 CONCEITUAÇÃO DE PARECER DE AUDITORIA

Perez Júnior (2006, p. 110) define parecer dos auditores independentes como sendo “documento por meio do qual o auditor expressa sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas.”

Crepaldi (2004, p. 143) diz 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.”

O parecer do Auditor é o produto final do resultado do seu trabalho, visto que neste é onde é exposto sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas, e este é o objetivo da auditoria independente.

Almeida (2007, p. 473) afirma que “o parecer representa o produto final do trabalho do auditor.”

Parecer do auditor nada mais é que o relatório pelo qual o mesmo expõe sua opinião de forma objetiva em relação às demonstrações contábeis auditadas.

2.9 TIPOS DE PARECER DE AUDITORIA

Perez Júnior (2006, p. 113) afirma que:

Dependendo do trabalho realizado o parecer pode ser emitido de acordo com os seguintes tipos: Parecer Limpo ou sem ressalvas, Parecer modificado ou qualificado por: Ênfase de um assunto, Ressalvas, Adverso, Abstenção de opinião.

Almeida (2007, p. 473) diz que “existe basicamente quatro tipos de pareceres do auditor: Parecer sem ressalvas ou limpo, parecer com ressalvas, parecer adverso, negativa de parecer.”

Os tipos de parecer de auditoria são: Parecer sem ressalvas, Parecer com ressalvas, parecer com abstenção de opinião e parecer adverso, conforme exposto acima.

Perez Júnior (2006, p. 113), em relação ao parecer limpo ou sem ressalvas, relata que:

Esse parecer indica que o auditor executou todos os procedimentos de auditoria que julgou necessários e não encontrou qualquer divergência relevante das demonstrações contábeis em relação às práticas contábeis inerentes ao tipo e ao ramo de atividades e que todas as informações relevantes pertinentes estão divulgadas nas demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas.

Perez Júnior (2006, p. 114) afirma em relação ao parecer com parágrafo de ênfase que este “é utilizado quando o auditor emite parecer limpo, mas julga necessário enfatizar algum assunto que, de alguma forma, afete as demonstrações contábeis.”

O Parecer sem ressalvas deve ser emitido quando o auditor analisa as demonstrações contábeis, objeto do contrato de prestação de serviço, e constata que não existem distorções relevantes e as demonstrações refletem adequadamente a real situação da empresa.

O parágrafo de ênfase é inserido no parecer quando existe alguma informação não relevante, porém de suma importância, e o auditor julga necessário informar ao usuário da contabilidade.

Em relação ao parecer com ressalvas, Franco e Marra (2001, p. 536) dizem que:

Quando o auditor pretender emitir parecer com ressalva o parágrafo da opinião deve ser modificado de maneira a deixar clara a natureza da ressalva. Ele deve referir-se, especificamente ao objetivo da ressalva e deve dar explicação clara de seus motivos e do efeito sobre a posição patrimonial e financeira e sobre o resultado das operações, se esse efeito puder ser razoavelmente determinado.

Eles ainda afirmam que (2001, p. 536):

O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalvas, modificado no parágrafo de opinião, com a utilização das expressões 'exceto por', 'exceto quanto', ou 'com exceção de', referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

Franco e Marra (2001, p. 536) destacam alguns casos em que pode ser emitido parecer com ressalva:

Podem ocasionar parecer com ressalva do auditor à falta de comprovantes suficientes ou válidos, restrição ao alcance do exame, afastamento dos princípios fundamentais de contabilidade, mudança nos princípios, ou método de sua aplicação, de um período para outro, incertezas.

O Auditor deve emitir parecer com ressalvas quando na execução dos seus trabalhos o auditor constatar que existem informações relevantes que estão distorcidas nas demonstrações contábeis.

Almeida (2007, p. 475) afirma que:

O parecer adverso é emitido quando o auditor possui informações suficientes para formar a opinião de que as demonstrações financeiras não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

O Parecer adverso deve ser emitido quando o auditor constatar na execução dos seus trabalhos que existem efeitos relevantes que estão apresentados inadequadamente nas demonstrações contábeis, e tal efeito compromete o conjunto das demonstrações contábeis.

Em relação ao parecer adverso, Perez Júnior (2006, p. 116) afirma que:

quando o auditor verificar a existência de efeitos que, isolada ou conjuladamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis, deve emitir parecer adverso. Em seu julgamento, deve considerar tanto as distorções provocadas, quanto à apresentação inadequada ou substancialmente incompleta das demonstrações contábeis.

Almeida (2007, p. 475) relata que:

O auditor deve dar negativa de parecer quando ele não obtém elementos comprobatórios suficientes para formar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto. Esse fato ocorre, normalmente, em função de limite no escopo do exame ou incertezas que possam ter efeitos bastante relevantes sobre a situação patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido, ou as origens e aplicações de recursos.

Em relação ao parecer com abstenção de opinião Perez Júnior (2006, p. 116), diz que “a abstenção de opinião pode ocorrer por limitação da extensão do trabalho, ou por incertezas em relação a algum componente das demonstrações contábeis.”

Crepaldi (2004, p. 147) por sua vez afirma que:

Quando a abstenção de opinião decorrer de incertezas relevantes, o auditor deve expressar, no parágrafo de opinião, que, devido à relevância das incertezas descritas em parágrafos intermediários, específicos, não está em condições de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis.

Crepaldi (2004, p. 146) afirma também que:

O parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão é emitido quando houver limitação significativa na extensão do exame que impossibilite o auditor de formar opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, ou pela existência de múltiplas e complexas incertezas que afetem o número significativo de rubricas das demonstrações contábeis.

2.10 REGULAMENTAÇÕES DE PARECER DE AUDITORIA NO BRASIL

O Conselho Federal de Contabilidade através da NBC 11 – IT 5 regulamenta e estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da emissão pelo o auditor independente de seu parecer.

1. A NBC 11 – IT 5 estabelece que o parecer de auditoria será composto, basicamente, de três parágrafos:
 - a) o referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores;
 - b) o relativo à extensão dos trabalhos; e
 - c) o que expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis.

Segundo a NBC, o parecer será dirigido aos acionistas, cotistas ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza desta. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.

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

Tratando da responsabilidade do auditor, a referida norma estabelece que:

2. O auditor deve mencionar, no seu parecer, as responsabilidades da administração e as suas, evidenciando que:
 - a) a administração é responsável pela preparação e pelo conteúdo das demonstrações contábeis, cabendo ao contabilista que as assina a responsabilidade técnica; e
 - b) o auditor é responsável pela opinião que expressa sobre as demonstrações contábeis objeto dos seus exames.
5. O auditor deve, no seu parecer, declarar se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria.
6. O parecer deve, ainda, conter a descrição concisa dos trabalhos executados pelo auditor, compreendendo: planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos; o volume de transações e o sistema contábil e de controle interno da entidade; execução dos procedimentos com base em teses; avaliação das práticas e das estimativas contábeis adotadas, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
7. O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, da NBC T 11.

O auditor é responsável por dar opinião as demonstrações contábeis auditadas, e as demonstrações contábeis são de responsabilidade inteiramente da administração da entidade.

Quanto a Data e Local do Parecer dispõe a NBC 11 – IT 5:

8. Na data do parecer, o dia deve corresponder ao de conclusão dos trabalhos na entidade auditada, objetivando informar ao usuário que foi considerado o efeito, sobre as demonstrações contábeis e sobre o parecer, de transações e eventos ocorridos entre a data de encerramento do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data do parecer.

O parecer deve ser emitido quando da conclusão dos trabalhos na entidade, deve ser datado na mesma data de término, para que seja informado ao usuário que foi considerado para a emissão do mesmo, os eventos subsequentes ocorridos depois encerramento das demonstrações contábeis até a data de emissão do parecer.

Trata a norma em relação a parecer sem ressalva:

3. O parecer sem ressalva é emitido quando o auditor conclui, sobre todos os aspectos relevantes, que:
 - a) as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; e
 - b) há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes às demonstrações contábeis.
4. O parecer sem ressalva implica afirmação de que, tendo havido alterações em procedimentos contábeis, os efeitos delas foram adequadamente determinados e revelados nas demonstrações contábeis. Nesses casos, não é requerida nenhuma referência no parecer.

O parecer sem ressalvas indica que o auditor executou todos os trabalhos de auditoria e não encontrou qualquer divergência relevante das demonstrações contábeis em relação às práticas contábeis aceitas e normatizadas pelos órgãos reguladores, ou seja, que as demonstrações contábeis refletem adequadamente em todos os sentidos a real situação da empresa.

Trata a norma em relação a parecer com ressalva:

15. O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, modificado no parágrafo de opinião, com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. Não é aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer. No caso de limitação na extensão do trabalho, o parágrafo referente à extensão também será modificado, para refletir tal circunstância.
16. Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for caso, fazer referência a

uma divulgação mais ampla pela entidade, em nota explicativa às demonstrações contábeis.

17. O conjunto das informações sobre o assunto objeto de ressalva, constante no parecer e nas notas explicativas sobre as demonstrações contábeis, deve permitir aos usuários claro entendimento de sua natureza e seus efeitos nas demonstrações contábeis, particularmente sobre a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações.

Sobre parecer adverso diz a norma que:

18. Quando o auditor verificar a existência de efeitos que, isolada ou conjuntamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis, deve emitir parecer adverso. No seu julgamento deve considerar, tanto as distorções provocadas, quanto a apresentação inadequada ou substancialmente incompleta das demonstrações contábeis.

19. Quando da emissão de parecer adverso, o auditor deve descrever, em um ou mais parágrafos intermediários, imediatamente anteriores ao parágrafo de opinião, os motivos e a natureza das divergências que suportam sua opinião adversa, bem como os seus principais efeitos sobre a posição patrimonial e financeira, e o resultado do exercício ou período.

20. No parágrafo de opinião, o auditor deve explicitar que, devido à relevância dos efeitos dos assuntos descritos no parágrafo ou parágrafos precedentes, ele é da opinião de que as demonstrações contábeis da entidade não estão adequadamente apresentadas, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1 da NBC T 11.

O parecer adverso deve ser emitido pelo o auditor quando o mesmo perceber que existem distorções nas demonstrações contábeis de tal relevância que comprometam o conjunto das mesmas.

Sobre parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão diz a mesma norma que:

21. O parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão é emitido quando houver limitação significativa na extensão do exame que impossibilite o auditor de formar opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, ou pela existência de múltiplas e complexas incertezas que afetem um número significativo de rubricas das demonstrações contábeis.

22. Nos casos de limitações significativas, o auditor deve indicar claramente os procedimentos omitidos e descrever as circunstâncias de tal limitação. Ademais, são requeridas as seguintes alterações no modelo de parecer sem ressalvas:

- a) a substituição da sentença “Examinamos...” por “Fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis...”;
- b) a eliminação da sentença do primeiro parágrafo “Nossa responsabilidade é a de expressar opinião sobre essas demonstrações contábeis”; e
- c) a eliminação do parágrafo de extensão.

23. No parágrafo final do parecer, o auditor deve mencionar claramente que os exames não foram suficientes para permitir a emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis. A abstenção de 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.

O parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão deve ser emitido quando houver limitações para que auditor estenda ou der continuidade aos seus trabalhos, ou seja, que para a extensão dos seus exames ocorreu fato que impossibilite o auditor de formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

Sobre parecer com abstenção de opinião por incertezas diz a mesma norma que:

24. Quando a abstenção de opinião decorrer de incertezas relevantes, o auditor deve expressar, no parágrafo de opinião, que, devido à relevância das incertezas descritas em parágrafos intermediários específicos, não está em condições de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis. Novamente, a abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, os desvios relevantes que normalmente seriam incluídos como ressalvas.

O parecer com abstenção de opinião por incertezas deve ser emitido quando o auditor não estiver com condições suficientes para emitir a sua opinião, ou seja, quando tiver relevantes incertezas sobre as demonstrações contábeis auditadas.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA

Metodologia segundo Santos (2001, p. 36), “é definida como sendo “A descrição detalhada e rigorosa dos procedimentos de campo ou de laboratório utilizados, bem como dos recursos humanos e materiais envolvidos”.

Existem vários tipos de pesquisas. Para que seja melhor entendido este trabalho pelos leitores, ressalta-se o tipo de pesquisa que melhor se identifica com o projeto proposto.

Segundo Vergara (1999, p. 44), “deve ser informada ao leitor o tipo de pesquisa que está sendo realizada”.

Para que seja definido o tipo de pesquisa a ser feita, são levados em consideração os alguns critérios, classificados, quanto aos fins, e quanto aos meios (VERGARA, 1999).

De acordo com o conceito de Vergara (1999, p. 45),

Uma investigação exploratória é aquela realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa.

Segundo Vergara (1999, p. 45),

Uma pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou determinado fenômeno. Pode também estabelecer entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.

Esta presente pesquisa será classificada quanto aos seus fins como exploratória e descritiva. Exploratória, porque se verifica que não existem muitos estudos sobre o referido assunto no que se trata de fragilidades na relação entre a empresa de auditoria e o cliente auditado quando da emissão de um parecer com

ressalva. Descritiva porque tem por objetivo apresentar opiniões e conceitos sem argumentações, ou seja, descrever conceitos e sugestões em relação ao assunto abordado como tema.

Segundo Gil (2006, p. 44), “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.”

Segundo Gil (2006, p. 53), “no estudo de campo estuda-se um único grupo ou comunidade em termos de sua estrutura social, ou seja, ressaltando a interação entre os seus componentes.”

Quanto aos meios, esta pesquisa será classificada como bibliográfica e de campo. Bibliográfica porque para fundamentação do trabalho foi realizado estudo em diversas bibliografias no que se diz respeito a parecer com ressalvas. De campo porque a pesquisa focaliza uma comunidade e utiliza técnicas de observação direta como o questionário para buscar resposta a sua problematização.

3.2 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Com relação aos dados aqui coletados, estes são limitados. As limitações são decorrentes do fato de ter-se analisado apenas as empresas de auditoria cadastradas na CVM – Comissão de Valores Mobiliários, ou seja, a pesquisa limita-se a empresas que atuam no Brasil, uma pesquisa a nível internacional, talvez pudesse agregar mais segurança aos resultados da pesquisa. Um outro ponto importante é que das 330 empresas para as quais foram enviados os questionários, apenas 11% delas retornou a resposta, portanto um maior volume de dados aumentaria a precisão e confiabilidade dos resultados.

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

O Universo a ser estudado e questionado nesta pesquisa foram todas as empresas de auditoria devidamente cadastradas na CVM – Comissão de Valores Mobiliários até 24/12/2007.

3.4 COLETA DE DADOS

Os dados nesta pesquisa apresentados, foram coletados através de questionário enviado via *Internet* para os endereços das empresas de auditoria constantes no *site* da CVM – Comissão de valores Mobiliários em 24/12/2007.

3.5 TRATAMENTO E ANALISE DOS DADOS

Os dados nesta pesquisa coletados foram tabulados em planilha *Excel* e os resultados foram fornecidos em percentuais, tomando como referência a amostra da pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Logo abaixo, para melhor entender-se a análise dos dados, estão tabuladas as perguntas e as respostas, sendo estas respostas demonstradas em percentuais.

Tabela 1 – Análise das respostas ao questionário aplicado as empresas de Auditoria cadastradas na CVM.

Análise dos Dados						
Pergunta	Respostas					Total
1) Que o tipo de sociedade é a sua empresa?						
Opções de Respostas	Sociedade Limitada	Sociedade em Nome Coletivo	Sociedade Simples	Outros		
Resultados	12%	3%	71%	14%		100%
2) Quantos funcionários tem a sua empresa?						
Opções de Respostas	De 1 a 25	De 26 a 50	De 51 a 100	De 100 a 300	Acima de 300	
Resultados	77%	11%	6%	3%	3%	100%
3)Qual a área de atuação da empresa?						
Opções de Respostas	Municipal	Estadual	Nacional	Internacional		
Resultados	3%	6%	80%	11%		100%
4) Seus clientes são de algum seguimento específico? Se tiver algum segmento específico, qual é este segmento?						
Opções de Respostas	Sim	Nao				
Resultados	17%	83%				100%
5) Quantos clientes você atende anualmente?						
Opções de Respostas	De 1 a 25	De 26 a 50	De 51 a 100	Acima de 100		
Resultados	43%	34%	14%	9%		100%
6) Que tipo de parecer a empresa já emitiu?						
Opções de Respostas	Parecer sem Ressalva e com Ressalva	Parecer sem Ressalva, com Ressalva e com abstencao de Opiniao	Parecer sem Ressalva, com Ressalva e Adverso	Todos		
Resultados	31%	15%	17%	37%		100%
7) Se a empresa já emitiu parecer com ressalva, quando da formalização do mesmo, ocorreu contestações pelo cliente						
Opções de Respostas	Sim	Nao				
Resultados	60%	40%				100%
8) A empresa por alguma vez sentiu-se prejudicada por emitir um parecer com ressalva no seu relacionamento com o cliente						
Opções de Respostas	Sim	Nao				
Resultados	26%	74%				100%
9) Historicamente a empresa já teve contratos rescindidos com clientes devido ao parecer ter sido emitido com ressalvas?						
Opções de Respostas	Sim	Nao				
Resultados	26%	74%				100%

Fonte: Dados da pesquisa (2007)

5 CONCLUSÃO

É notável a importância da auditoria independente nos dias atuais, visto a necessidade que têm os usuários da contabilidade em cada vez mais tentar ter confiança e respaldo nas demonstrações contábeis da empresa e, é a auditoria quem vem a dar esta garantia para estes usuários.

A auditoria externa ou independente tem por finalidade mensurar a adequação e confiabilidade das demonstrações contábeis por meio da apresentação da opinião do auditor, que este tem a responsabilidade de expressar sua opinião sempre mantendo a imparcialidade e independência.

Conforme exposto na análise de dados, 74% das empresas de auditoria que responderam à pesquisa informaram que não chegaram a perder clientes por motivo de ter emitido parecer desfavorável ao cliente ou parecer com ressalva, deste modo, conclui-se que, mesmo que o resultado obtido com a auditoria não seja favorável ao cliente, por motivo de ter-se emitido um parecer com ressalvas, necessário diante de situações que não estão em total concordância com os princípios que regem a contabilidade e a auditoria contábil, este fato não reflete influência negativa no relacionamento comercial entre a empresa de auditoria e o cliente auditado.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ATTIE, William. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. 3ª. Ed. São Paulo, Atlas, 2006.

BEUREN (org.), Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BOYNTON, Willian C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. 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. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1997/000820>. Acesso em: 26 fev. 2008.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 24 out. 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 4ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. São Paulo, Atlas, 2ª-edição, 1992.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUTZ, Robert Kuhn. **Princípios de Auditoria**. 3ª. Ed. Atlas, São Paulo, 1980 – traduzido da 2ª-edição em Língua Inglesa, Londres, John Wiley & Sons Inc., 1964. SÁ, Antonio L. de. **Curso de Auditoria**. 10ª. Ed. São Paulo, Atlas, 2007.

MEDEIROS. Eduardo Silva de. **Atividade de Auditoria Independente: Um breve estudo sobre a independência dos auditores e as normas profissionais aplicáveis.** 2005. Disponível em: <www.cvm.gov.br/port/public/publ/ie_ufrj_cvm/Eduardo_Silva_de_Medeiros.pdf> Acesso em: 24 out. 2007.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Auditoria das Demonstrações Contábeis.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de Auditoria.** 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS. Edson Carlos dos; PEREIRA, Anísio Candido. **O parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis: Uma Abordagem sobre parecer – padrão, atualmente em vigor no Brasil.** 2004. Disponível em: <buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.jsp?id=K4721612J6-168k> Acesso em: 24 out. 2007.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisas em administração.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

APÊNDICE

APÊNDICE A – Questionário aplicado às empresas de auditoria cadastradas na CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

1) Que o tipo de sociedade é a sua empresa?

- ☐) Sociedade Limitada
- ☐) Sociedade Anônima
- ☐) Sociedade em Nome Coletivo
- ☐) Sociedade em comandita por ações
- ☐) Sociedade em comandita simples
- ☐) Sociedade Simples
- ☐) Outros

2) Quantos funcionários tem a sua empresa?

- ☐) De 1 a 25
- ☐) De 26 a 50
- ☐) De 51 a 100
- ☐) De 100 a 300
- ☐) Acima de 300 funcionários.

3) Qual a área de atuação da empresa?

- ☐) Municipal
- ☐) Estadual
- ☐) Nacional
- ☐) Internacional

4) Seus clientes são de algum seguimento específico? Se tiver algum segmento específico, qual é este segmento?

- ☐) Sim
 - ☐) Não
-

5) Quantos clientes você atende anualmente?

- ☐) De 1 a 25
- ☐) De 26 a 50
- ☐) De 51 a 100
- ☐) Acima de 100 clientes

6) Que tipo de parecer a empresa já emitiu?

- ☐) Parecer sem ressalva
- ☐) Parecer com ressalva
- ☐) Parecer com abstenção de opinião
- ☐) Parecer adverso
- ☐) Todos

7) Se a empresa já emitiu parecer com ressalva, quando da formalização do mesmo, ocorreu contestações pelo cliente auditado?

- ☐) Sim
- ☐) Não

8) A empresa por alguma vez sentiu-se prejudicada por emitir um parecer com ressalva no seu relacionamento com o cliente auditado?

- ☐) Sim
- ☐) Não

9) Historicamente a empresa já teve contratos rescindidos com clientes devido ao parecer ter sido emitido com ressalvas?

- ☐) Sim ☐) Não