

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ADRIELLY LIMA MARANGONI

**AUDITORIA INDEPENDENTE: UM ESTUDO ACERCA DE OPINIÕES EMITIDAS
NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DAS EMPRESAS DA REGIÃO SUL DO
BRASIL LISTADAS NA B3**

CRICIUMA

2019

ADRIELLY LIMA MARANGONI

**AUDITORIA INDEPENDENTE: UM ESTUDO ACERCA DE OPINIÕES EMITIDAS
NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DAS EMPRESAS DA REGIÃO SUL DO
BRASIL LISTADAS NA B3**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. Esp. Luciano da Rocha Ducioni

CRICIUMA

2019

ADRIELLY LIMA MARANGONI

**AUDITORIA INDEPENDENTE: UM ESTUDO ACERCA DE OPINIÕES EMITIDAS
NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DAS EMPRESAS DA REGIÃO SUL DO
BRASIL LISTADAS NA B3**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Criciúma, 29 de novembro de 2019.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Luciano da Rocha Ducioni - Especialista - UNESC - Orientador

Prof. Ângelo Natal Périco - Especialista - (UNESC)

Prof. Sílvio Parodi de Oliveira Camilo - Doutor - (UNESC)

**Dedico este trabalho primeiramente a Deus,
por me permitir chegar até aqui, a minha
família, noivo e amigos, pelo apoio
incondicional.**

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus, por permitir que eu conseguisse chegar até aqui, por responder de forma positiva a todas as minhas orações e a todos os pedidos feitos nos momentos de angústia.

Aos meus pais Cristiany Lima Marangoni e Jair Marangoni, e aos meus irmãos Luiz Otávio e João Gabriel, por sempre acreditarem no meu potencial e por terem me sustentado nos momentos de incertezas.

Ao meu noivo, Murilo Cunha da Rosa, por todo incentivo, carinho, amor e compreensão diante de minha ausência.

Ao meu orientador, Luciano da Rocha Ducioni, pela incansável disponibilidade, acompanhamento e orientação no decorrer deste trabalho.

Aos demais professores do curso, que contribuíram significativamente para a minha formação tanto profissional quanto pessoal.

Aos meus colegas de classe, em especial as minhas amigas Hayana, Letícia, Micheli e Taína, pelo estímulo e alegria que transmitiram durante esses anos compartilhados.

Agradeço também às minhas colegas de trabalho, Gabriela Teixeira e Kamila Casagrande, pelo auxílio durante minha caminhada acadêmica.

Enfim, estendo meus agradecimentos a todos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para que eu concluísse mais esta etapa em minha vida, muito obrigada!

“A capacidade de começar tudo, quantas vezes forem necessárias, faz dos fracos, fortes.”

Augusto Cury



AUDITORIA INDEPENDENTE: UM ESTUDO ACERCA DE OPINIÕES EMITIDAS NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DAS EMPRESAS DA REGIÃO SUL DO BRASIL LISTADAS NA B3

Adrielly Lima Marangoni¹

Luciano da Rocha Ducioni²

RESUMO: Devido à descoberta dos recentes escândalos financeiros de empresas brasileiras e internacionais, vêm se intensificando o interesse pelos relatórios dos auditores independentes, que traduzem a opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis. Este estudo objetiva identificar quais as opiniões emitidas nos relatórios de auditoria das empresas listadas na B3 situadas nos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, entre os anos de 2016 a 2018. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, e estratégia de pesquisa documental, no qual se utilizou de técnicas de análise de conteúdo para coleta dos dados. Foram encontradas 58 empresas listadas na B3 que tem sede no sul do Brasil, das quais 6 apresentaram modificação de opinião nos relatórios de auditoria referente às demonstrações contábeis auditadas. Os resultados mais relevantes da pesquisa indicaram que: a) 93% dos relatórios analisados não apresentaram modificações de opinião, ou seja, estão em conformidade com o que dispõe as legislações vigentes; b) predominância das quatro maiores empresas de auditoria independente do mundo (*Big Four*); e c) houve modificação em 12 relatórios dos 173 analisados, dos quais 8 relatórios apresentam ressalvas na opinião e 4 receberam abstenção de opinião. A partir da pesquisa também foi possível identificar os motivos listados pelos auditores que fundamentaram as modificações de opinião dos relatórios emitidos.

PALAVRAS – CHAVE: Auditoria Independente. Relatório de Auditoria. Modificação de opinião.

AREA TEMÁTICA: Tema 07: Auditoria, Perícia e Investigação Contábil

1 INTRODUÇÃO

O cenário empresarial atual é marcado por conturbações crescentes, com a presença de intensas ondas de investigações no que diz respeito aos esquemas de corrupção e escândalos vivenciados por grandes empresas nacionais e internacionais. No panorama mundial, tem-se intensificado pesquisas a respeito de irregularidades empresariais, identificadas nas demonstrações financeiras, e como são evidenciadas pela auditoria independente. As informações contábeis são de

¹ Acadêmica do curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

² Especialista, UNESC. Criciúma, Santa Catarina, Brasil.



extrema importância aos *stakeholders*³, pois servem de base para as tomadas de decisão sob perspectivas diferentes, já que cada usuário utiliza de informações distintas para alcançarem seus objetivos. Nesse sentido, pesquisas atualmente realizadas estão pautadas nas assimetrias informacionais, que até então não haviam sido evidenciadas nos relatórios de auditoria (GIOLLINI, 2017; TOMMASSETTI, 2017).

Com base na Lei 6.404, de 15 de Dezembro de 1976, as empresas de capital aberto listadas na B3⁴, estão obrigadas a submeter suas demonstrações contábeis à auditoria externa. Esse procedimento é desempenhado por um auditor ou empresa de auditoria independente devidamente registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

A Lei 6.404/76 prevê, ainda, que as demonstrações, objetos de análise da auditoria, são o Balanço Patrimonial, Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração do Resultado, Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração do Valor Adicionado, além das Notas Explicativas.

Segundo Silva (2010), a auditoria independente desempenha papel fundamental para a conformidade das informações entre os diversos usuários interessados. O relatório de auditoria tem grande relevância no processo de auditoria independente, é por meio deste documento que o auditor emite sua opinião técnica sobre as demonstrações elaboradas pelas empresas (NBC TA 700, 2016).

Nesse sentido, Attie (2011) conceitua a auditoria como a área da contabilidade que visa atestar a veracidade das informações contábeis, produto do controle patrimonial das empresas, expressando uma opinião sobre os dados analisados, por meio do relatório.

Sendo assim, a auditoria independente busca comprovar por intermédio de diversas técnicas, sobre o olhar crítico do auditor, se as demonstrações contábeis representam em seus aspectos relevantes à realidade econômico-financeira das organizações (NBC TA 200 – R1)⁵.

Utilizando-se dessas considerações, surge o seguinte questionamento: Quais as opiniões emitidas nos relatórios de auditoria das empresas listadas na B3, localizadas na região Sul do Brasil? Intrínseco a este questionamento, o objetivo geral deste estudo é analisar as opiniões emitidas nos relatórios de auditoria das empresas listadas na B3, situadas na região Sul do Brasil nos anos de 2016 a 2018, com ênfase na modificação das opiniões apresentadas.

Para alcançar o objetivo geral, tem-se por objetivos específicos: (i) Identificar as empresas listadas na B3 situadas na região Sul do Brasil e de seus respectivos auditores, (ii) Apresentar quais são as opiniões emitidas nos relatórios de auditoria e por fim, (iii) Identificar os principais motivos que resultaram nas modificações das opiniões dos relatórios analisados.

No aspecto teórico, o estudo busca contribuir para a evolução da Ciência Contábil no sentido de gerar discussões sobre o tema, a fim de explorar a figura do auditor e discorrer sobre as dificuldades encontradas na profissão. A justificativa prática está atrelada ao constante desenvolvimento econômico, alinhado a grande

³ Pessoa ou grupo de pessoas que tem papel direto ou indireto na gestão e resultados de uma organização.

⁴ Brasil, Bolsa e Balcão (B3)

⁵ Norma Brasileira de Contabilidade aplicada a auditoria independente (NBC TA), Revisão 1 (R1)



concorrência estabelecida entre as empresas, além dos crescentes escândalos de corrupção que o Brasil vem enfrentando.

Já no tocante ao meio social, a auditoria contábil possibilita ter maior conhecimento se as organizações listadas na B3 estão de fato publicando dados íntegros e fidedignos que garantam a segurança dos usuários, além de contribuir para o fortalecimento e desenvolvimento dessas empresas, e possivelmente novos investimentos à sociedade, em especial para a região sul.

A estrutura deste artigo é composta inicialmente por esta introdução, posteriormente é abordada a segunda seção que traz o referencial teórico sobre a evidenciação, o processo de auditoria, as normatizações e por fim, os tipos de relatórios que podem ser apresentados. Em sequência, aborda-se a metodologia aplicada e os resultados e discussões. Por fim, o artigo apresenta as considerações finais, e também as limitações do trabalho e possíveis sugestões para novas pesquisas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção tem por finalidade descrever, com base na revisão bibliográfica, sobre a auditoria independente, sua história, a evidenciação contábil, os aspectos normativos e como estão estruturados os relatórios de auditoria, assuntos estes, que são objeto de estudo deste artigo.

2.1 SURGIMENTO DA AUDITORIA

Embora haja indícios que a prática da auditoria surgiu na Itália em meados dos séculos XV e XVI, devido os italianos serem os percussores da contabilidade, a data de início das atividades de auditoria é desconhecida.

Originada do latim *audire* que significa ouvir, a auditoria foi primeiramente utilizada pelos ingleses, e tinha como objetivo revisar as informações contábeis por meio de procedimentos técnicos, fazendo com que o auditor formasse uma opinião sobre essas informações de modo a sugerir possíveis adequações de acordo com normas competentes (PEREZ JUNIOR, 2010).

Com base na cronologia apresentada por Attie (2011) os registros históricos da prática de auditoria se deram em 1314 com a criação do cargo de auditor do Tesouro da Inglaterra, seguido da implementação da auditoria dos pagamentos a servidores públicos da Inglaterra (1559); Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados na Inglaterra (1880) e nos Estados Unidos (1886); Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos (1894) e por fim, em 1934, com a criação do *Security and Exchange Commission* (SEC) nos EUA, que proporcionou à auditoria uma maior visão dentro do cenário contábil e empresarial, já que as companhias que negociavam suas ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a submeter suas demonstrações à auditoria garantindo assim à credibilidade delas.

Entende-se então que o surgimento da auditoria está associado ao intenso desenvolvimento da economia de forma geral. A auditoria está enraizada na necessidade de constatar a veracidade das informações contábeis apresentadas pelas grandes companhias que tem papel fundamental no desenvolvimento socioeconômico (ATTIE, 2011).

Por fim, trazendo a auditoria para o contexto brasileiro, sua evolução está pautada na instalação de diversas empresas multinacionais, além dos investimentos



estrangeiros. A ascensão do mercado de capitais, a criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da Lei das Sociedades por Ações impulsionaram o ramo da auditoria no Brasil, já que estabeleceram diretrizes e disciplinaram o exercício dessa atividade (ATTIE, 2011).

2.2 AUDITORIA

A auditoria se trata de uma avaliação técnica sobre as demonstrações contábeis de uma organização, buscando certificar a integridade das informações apresentadas, reduzindo os riscos inerentes a cada atividade. Tem por base o respeito aos princípios contábeis e/ou as normas que regem a elaboração das demonstrações, e por atribuição proporcionar credibilidade às mesmas (HOOG e CARLIN, 2009). A auditoria é um método de controle das principais áreas da empresa, que dificulta a ocorrência de fraudes (CREPALDI, 2011).

A auditoria de forma resumida é aquela atividade destinada a verificar, analisar, atestar e certificar que as demonstrações elaboradas pelas organizações apresentam em sua totalidade dados verídicos. Podendo ela ocorrer de forma interna (focada nos controles internos) ou externa (assegurar a posição patrimonial) (LINS, 2011).

No que diz respeito principalmente à auditoria externa, seu foco está na avaliação dos documentos e na emissão de uma opinião que evidencie a situação patrimonial da organização auditada. O profissional encarregado de executá-la não apresenta vínculos empregatícios, é independente e define quais procedimentos deve adotar no decorrer do processo de auditoria (ALMEIDA, 2010; LINS, 2011).

O auditor independente, para as empresas que negociam suas ações na B3, é o contador devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) e na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), além do Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), no qual deve preencher determinados requisitos para executar a auditoria, dentre as quais estão à competência técnico-profissional, que requer experiência na função de auditor e a submissão de um exame de capacitação técnica (ATTIE, 2011).

Embora a auditoria contábil esteja focada na análise documental das demonstrações financeiras das empresas, os auditores não devem se limitar apenas a esses papéis, pois grande parte das irregularidades têm seus registros em arquivos secundários ou em livros não oficiais, que propositalmente tenham sido omitidos, e que podem transformar completamente os resultados (ATTIE, 2011).

Dessa forma, é essencial que o auditor obtenha segurança razoável (demonstração livre de distorções relevantes) para execução da auditoria e faça uso de todas as evidências disponíveis para formular sua opinião a respeito do que foi auditado, conforme as determinações da NBC TA 200 (R1) (CFC, 2016).

2.3 EVIDENCIAÇÃO

A evidenciação contábil surge da necessidade de demonstrar de forma clara a situação econômico-financeira das empresas. Na contabilidade, as informações são evidenciadas por meio das demonstrações, as quais devem ser compreensíveis a todos os usuários. O processo de evidenciação contábil segue parâmetros definidos, com base na legislação e nos pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que estão em constante adaptação às normas



internacionais (MAIA *et al.* 2012). Segundo Martins *et al.* (2013), as organizações devem evidenciar em suas demonstrações informações relevantes, livres de quaisquer distorções, garantindo assim a sua integridade.

A evidenciação é dividida em obrigatória e voluntária, na qual a obrigatória é aquela correspondente ao conjunto de demonstrações apresentadas ao final de cada período (trimestral ou anual), instituídas pela lei e órgãos de normatização, já a voluntária compreende ao conjunto de informações que são apresentadas pelas organizações sem que tenham sido forçadas pelos órgãos normatizadores (SUZART, 2016).

De acordo com Lopes e Beuren (2017, p. 75) “a evidenciação contábil recebeu maior atenção a partir de 2009, período de convergência às normas internacionais, quando a preocupação com a transparência e com a qualidade da informação contábil gerada ganhou mais atenção.”

Estudos visando analisar os níveis de *disclosure*⁶ em empresas listadas na B3 demonstraram que a evidenciação contábil é influenciada por um conjunto de variáveis como porte da empresa que presta auditoria, internacionalização das empresas, níveis de governança corporativa, tamanho e rentabilidade. Prova disso é a qualidade das informações apresentadas pelas organizações auditadas por integrantes das *big four*⁷, onde os índices de evidenciação se mostraram mais representativos (MOURA *et al.* 2017; SEBASTIÃO; SOUZA, 2019).

Outro fator positivo quanto ao índice de evidenciação de empresas listadas na B3 é relacionada com a internacionalização. Empresas que negociam suas ações não só no mercado nacional, mas também em solo americano, por meio da *New York Stock Exchange (NYSE)* tendem a apresentar conforme analisado por Almendra *et al.* (2018) índices de evidenciação elevados, visto que a normas de harmonização das informações são mais rígidas.

2.4 PROCESSO DE AUDITORIA

A auditoria é realizada com base em procedimentos pré-estabelecidos e que vão ao encontro às determinações legais e normativas.

Sabe-se que auditoria busca emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras, nesse sentido os objetos de análise auditorial são, conforme Almeida (2011, p. 24):

- ✓ Balanço Patrimonial;
- ✓ Demonstração do Resultado do Exercício;
- ✓ Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- ✓ Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- ✓ Demonstração do Valor Adicionado; e
- ✓ Notas Explicativas.

No que diz respeito ao processo auditorial, Lins (2011) cita que há três grandes fases pela qual a auditoria percorre: o planejamento, os procedimentos e a emissão da opinião.

⁶ Processo de fornecimento de informações financeiras e patrimoniais de uma empresa com o objetivo de dar transparência aos dados.

⁷ As quatro principais e mais reconhecidas empresas de auditoria e consultoria do mundo são (1) Deloitte, (2) Ernest & Young, (3) KPMG e (4) PriceWaterHouseCoopers.



Já Attie (2011) determina que o processo de auditoria se inicia com análise das informações, onde se pretende adquirir conhecimento suficiente para a execução da auditoria, seguido da elaboração de um planejamento que contemple todos os métodos que devem ser utilizados para a obtenção das comprovações necessárias, que serão o alicerce para a emissão de uma opinião.

O planejamento da auditoria é a etapa responsável pela definição das estratégias que serão utilizadas para a execução da auditoria. Nessa etapa, são levantadas as informações gerais sobre a entidade a ser auditada, incluindo as peculiaridades e complexibilidades envolvidas (ATTIE, 2011; LINS, 2011).

O principal objetivo do planejamento é segundo Lins (2011, p. 194) “determinar os riscos da auditoria e a extensão dos exames a serem efetuados no campo”, incluindo ainda a análise e avaliação dos controles internos e sistemas de informação que se configuram como a base de todo o trabalho.

Segundo as informações descritas no planejamento, são utilizados no decorrer da auditoria procedimentos a fim de obter elementos comprobatórios (evidências) suficientes para sustentar a emissão de opinião sobre as demonstrações auditadas (ATTIE, 2011).

Os procedimentos de auditoria para Almeida (2011) são elencados como: i) contagem física, que se trata da identificação física dos bens declarados nas demonstrações; ii) confirmação com terceiros, que busca confirmar os bens de propriedade da empresa em posse de terceiros; iii) conferência de cálculos, neste procedimento o auditor faz uso de testes para conferir se os cálculos utilizados para elaboração das demonstrações estão corretos, e iv) inspeção de documentos, que é o exame dos documentos internos e externos da entidade, onde se busca constatar a veracidade dos valores evidenciados.

Na visão de Attie (2011) de forma genérica, os principais procedimentos de auditoria consistem em testes, que se dividem em de procedimentos e de saldos. É comum na auditoria serem realizados esses testes com base em uma amostragem, no qual permite que o auditor examine um menor conjunto de dados com maior eficiência, a fim de emitir sua opinião.

Os testes de procedimentos são aqueles que asseguram a credibilidade dos controles internos, com base no exame dos documentos que suportam os lançamentos contábeis (ATTIE, 2011; LINS, 2011).

Já os testes de saldos, segundo Lins (2011) se configuram como a confirmação dos saldos das contas. Esses testes são efetuados extras contabilmente, por meio de inventário ou circularização.

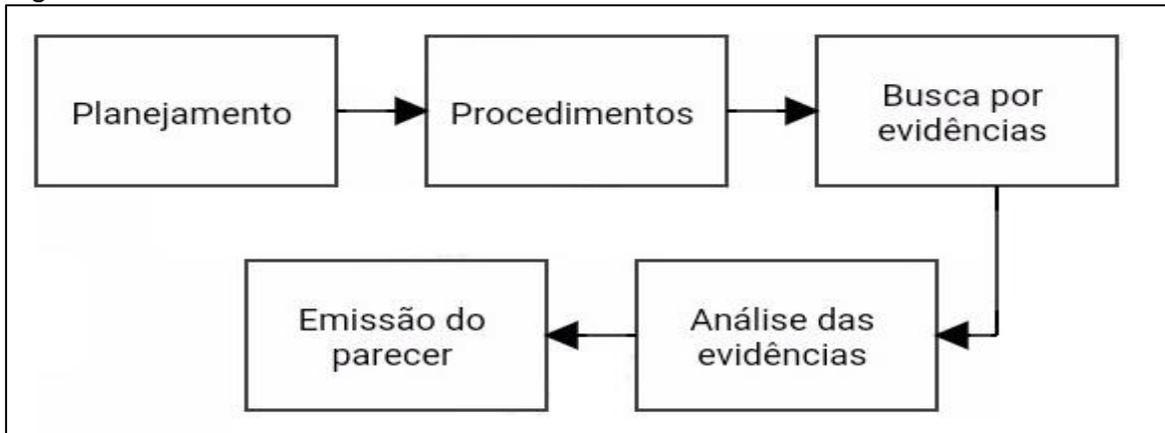
Para Attie (2011) os testes de saldos certificam ao auditor da existência real das transações, a propriedade dessas transações e a avaliação e aferição dos saldos provenientes das transações realizadas.

Por fim, a última etapa da auditoria é a emissão da opinião do auditor. Essa etapa é marcada pelo estabelecimento de conclusões a respeito do que foi auditado, e dos resultados obtidos com base no planejamento e procedimentos estabelecidos para a execução da auditoria. A opinião do auditor é materializada mediante o relatório de auditoria, que é apresentado ao final das demonstrações contábeis publicadas pela companhia (ATTIE, 2011; LINS, 2011).

Consoante ao exposto acima Almeida (2011) define que o processo de auditoria segue um fluxo ordenado de etapas, conforme apresentado a seguir:



Figura 1 - Processo de Auditoria



Fonte: Adaptado de Almeida (2011, p. 25)

Segundo a NBC TA 700 (CFC, 2016), para que o auditor emita sua opinião sobre as demonstrações auditadas deve se certificar de que obteve segurança razoável e que estas estão livres de quaisquer distorções relevantes. É responsabilidade do auditor avaliar se as demonstrações foram elaboradas de acordo com a legislação e normas vigentes.

2.5 ASPECTOS NORMATIVOS

A auditoria como qualquer outra profissão é regida por normas específicas de padronização com o objetivo de garantir a qualidade dos serviços prestados. Para Almeida (2010, p. 16) “as normas de auditoria representam as condições necessárias a serem observadas pelos auditores externos no desenvolvimento do serviço de auditoria”.

As normas tanto da pessoa do auditor como também àquelas relacionadas ao processo de auditoria são dotadas de uma série de requisitos indispensáveis para que o trabalho seja executado com eficácia (ATTIE, 2011; CREPALDI, 2011).

As normas relativas à pessoa do auditor estão apresentadas no apêndice “A”, e traduzem a importância de o profissional ter padrões morais definidos, conduzindo a auditoria com idoneidade, integridade, respeito, imparcialidade e principalmente independência (ATTIE, 2011). Dentre as principais normas estão a NBC PA 01 que trata do controle de qualidade para firmas e auditores independentes; a NBC PA 11, que dispõe sobre a revisão externa de qualidade pelos pares; a NBC PA 13 (R2) sobre o exame de qualificação técnica; a NBC PG 01 que traz o código de ética profissional do contador e também a NBC PG 12 (R3) que dispõe sobre a educação profissional continuada.

Já as normas aplicadas ao processo de auditoria orientam os auditores na execução das atividades e também na elaboração dos relatórios, além de garantir a qualidade dos serviços. De forma geral, as normas estabelecidas pelo CFC, são os requisitos básicos para desempenhar a auditoria (CREPALDI, 2011).

Para Attie (2011) as atuais normas que regem a atividade de auditoria independente, procuram delimitar sobre assuntos amplos, mesmo aqueles que anteriormente não estavam normatizados, mas já eram observados pelos auditores.

No apêndice “B” estão listadas as normas técnicas aplicadas à auditoria que guiam a execução da auditoria independente e retratam como devem ser elaborados



os relatórios, dentre as quais, podem ser destacadas a NBC TA 200 (R1), a NBC TA 300 (R1), a NBC TA 500 (R1), NBC TA 505, NBC TA 530, a NBC TA 700, NBC TA 701 e a NBC TA 706.

2.6 ESTRUTURA DOS RELATÓRIOS

Os relatórios de auditoria são o produto de todo o processo auditorial. É por meio deste documento que os auditores manifestam sua opinião sobre tudo o que foi analisado no decorrer do processo. A estrutura dos relatórios de auditoria, como tratado na seção anterior, é definida com base na NBC TA 700, de 17 de junho de 2016.

Segundo as determinações impostas pela NBC TA 700 (CFC, 2016), o relatório de auditoria deve ser apresentado por escrito, e deverá atender uma série de requisitos, tais como:

- a) Título;
- b) Destinatário;
- c) Opinião do auditor;
- d) Base para opinião;
- e) Principais assuntos de auditoria;
- f) Responsabilidade pelas demonstrações contábeis;
- g) Responsabilidades do auditor independente pela auditoria das demonstrações contábeis;
- h) Outras responsabilidades relativas à emissão do relatório;
- i) Nome do sócio ou responsável técnico;
- j) Assinatura do auditor;
- k) Endereço do auditor independente;
- l) Data do relatório do auditor.

Em cada um desses requisitos o auditor deve atender as designações pré-estabelecidas pela norma.

Vale ressaltar que o relatório de auditoria busca transmitir de forma padronizada e resumida as conclusões do auditor a cerca do que foi auditado, possibilitando que os leitores entendam o que foi analisado (ATTIE, 2011).

Porém, caso o auditor conclua que nas demonstrações há distorções relevantes o relatório deverá ser modificado, sendo identificado o tipo de modificação, bem como as bases que levaram à modificação.

2.7 TIPOLOGIA DOS RELATÓRIOS

Os relatórios de auditoria segundo as NBCs TAs 700 e 705 (CFC, 2016) se dividem em 04 (quatro) tipos: sem ressalva de opinião, com ressalva de opinião, opinião adversa ou com abstenção de opinião.

De acordo com a NBC TA 705 (CFC, 2016), o auditor deve modificar sua opinião quando entende que as demonstrações apresentam distorções relevantes, quando há impossibilidade de obter evidências suficientes e apropriadas, ou ainda, quando há incidência generalizada de efeitos de distorções nas demonstrações.

O relatório sem ressalva ou com opinião não modificada é, segundo a NBC TA 700 (CFC, 2016), expresso quando o auditor conclui que as demonstrações



foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, respeitando a estrutura do relatório financeiro aplicável.

Quando o auditor emite uma opinião não modificada, considera-se que no decorrer do processo de auditoria e com base nos procedimentos realizados não encontrou divergências relevantes que pudessem impactar nos resultados da companhia (LINS, 2011).

O relatório com ressalva é emitido segundo a NBC TA 705 (CFC, 2016) quando o auditor obteve evidências suficientes de que as distorções encontradas, individuais ou em conjunto, foram relevantes, mas não generalizadas; ou ainda quando não foi possível obter evidências apropriadas e suficientes para embasar sua opinião, mas acredita que pode haver distorções relevantes, mas não generalizadas quanto às demonstrações auditadas.

Quando o auditor constata a necessidade de emitir uma opinião com ressalva, o mesmo deve alterar o parágrafo de “opinião” esclarecendo a natureza da ressalva e o efeito sobre a situação patrimonial e financeira (ALMEIDA, 2011).

Já os relatórios com opinião adversa, são emitidos quando o auditor obteve evidências apropriadas e suficientes, que as inconsistências encontradas são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis (NBC TA 705, 2016).

Para Almeida (2011) quando um auditor emite uma opinião adversa, ele constata que a transação e o efeito dela sobre as demonstrações são de um grau tão elevado que não justificaria uma simples ressalva na opinião.

Por fim, o auditor deve abster-se de opinar quando não consegue obter evidências suficientes e apropriadas para fundamentar sua opinião, e julga que possíveis efeitos de distorções não encontrados nas demonstrações, possam configurar-se de forma generalizada e relevante (NBC TA 705, 2016).

O quadro 3 mostra como a natureza do assunto e a disseminação dos efeitos de distorções nas demonstrações, afetam o tipo de opinião a ser emitida nos relatórios de auditoria, de acordo com a NBC TA 705 (CFC, 2016):

Quadro 1 - Tipos de opinião modificada

Natureza do Assunto que gerou a modificação	Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis	
	Relevante, mas não generalizado	Relevante e generalizado
Demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

Fonte: NBC TA 705 (CFC, 2016, p. 1).

Os relatórios de auditoria podem trazer também parágrafos específicos, como o de “Ênfase” e “Outros Assuntos” que não modificam a opinião do auditor, mas referem-se a assuntos que segundo o julgamento do auditor, são relevantes, ou até mesmo fundamentais, para a compreensão da auditoria (NBC TA 706, 2016).

Os dois parágrafos se diferenciam no que diz respeito à divulgação nas demonstrações contábeis, onde o parágrafo de ênfase é incluído quando o assunto



é divulgado nas demonstrações e fundamental para o entendimento, e o parágrafo de outros assuntos não é divulgado nas demonstrações, mas é de caráter relevante para a compreensão da auditoria (NBC TA 706, 2016).

Há também uma seção exclusiva para tratar sobre assuntos que foram mais significativos durante o ano corrente, chamada de “principais assuntos de auditoria” no qual tem grande relevância para a emissão da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis. A utilização desse parágrafo é de caráter obrigatório para as empresas que tem seu capital aberto e suas ações negociadas na B3 (NBC TA 701, 2016).

Outro aspecto relevante quanto à execução da auditoria são os eventos subsequentes, segundo deliberações da NBC TA 560 R1 (CFC, 2016) o auditor deve obter evidências suficientes e apropriadas de períodos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório, visto que possa haver eventos que devem ser ajustados e divulgados nas demonstrações, e que impactam nos resultados da empresa e por consequência no relatório de auditoria.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção será apresentado o enquadramento metodológico utilizado para condução da pesquisa, assim como, descrito também os procedimentos de coleta e análise dos dados, que auxiliaram para o alcance dos resultados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

O presente estudo é predominantemente abordado de forma qualitativa, pois os dados adquiridos no decorrer da pesquisa serão analisados e interpretados de forma a discorrer sobre a razão pela qual os auditores modificaram suas opiniões a respeito das demonstrações emitidas pelas empresas listadas na B3.

Para Goldenberg (2004) no emprego de uma abordagem qualitativa o pesquisador não deve se ater às representações numéricas e sim procurar compreender os aspectos/fatos gerais da pesquisa. A pesquisa qualitativa utiliza da interpretação para conferir sentido aos dados encontrados, não empregando assim, métodos estatísticos para o levantamento dos resultados (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Quanto aos objetivos, a pesquisa se enquadra de forma descritiva, pois irá relatar as principais características encontradas nos relatórios de auditoria. Com base nas afirmações de Gil (2002) na pesquisa descritiva há o emprego da relação entre variáveis, e conseqüentemente a determinação da natureza dessas relações. Segundo Prodanov e Freitas (2013) este tipo de pesquisa procura fazer o tratamento dos dados sem manipulá-los, realizando uma análise sobre os fatos e sua ocorrência.

Quanto à estratégia de análise a pesquisa se caracteriza como documental, diante a busca de dados secundários, devido ao fato de estar intimamente ligada a análise de documentos emitidos como jornais, relatórios de empresas, boletins, ofícios, entre outros (GIL, 2002).

A técnica documental a ser utilizada é a análise ou exame de conteúdo, que se caracteriza como uma técnica que permite concluir, por meio de indicadores, sejam eles quantitativos ou qualitativos, sobre as informações encontradas em documentos. Essa técnica possibilita a explicação e sistematização dos conteúdos



enriquecendo os resultados e certificando a veracidade dos fatos, proporcionando uma interpretação fundamentada sobre a pesquisa (BARDIN, 2004).

3.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

O estudo consiste na análise dos relatórios de auditoria de companhias da região Sul do Brasil, listadas na B3, nos anos de 2016 a 2018. Realizou-se a coleta dos dados por meio das demonstrações disponibilizadas na plataforma virtual da B3 (http://www.b3.com.br/pt_br/), donde, foram encontrados dados de 58 empresas, com sede nos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

O objeto de análise centraliza-se nos relatórios de auditoria. Tem por objetivo verificar informações quanto às modificações de opiniões, mediante comparações entre os exercícios sociais, com fins de apontar as motivações que levaram as auditorias independentes a emitirem opiniões modificadas.

Inicialmente foram analisados os dados encontrados e realizou-se uma triagem, levantando informações quanto à localização das sedes dessas companhias, assim como o ramo de atividade.

Posteriormente, relacionou-se as firmas de auditoria responsáveis pelos relatórios emitidos entre os anos de 2016 a 2018. Em posse desses dados buscou-se verificar se houve mudanças de firmas de auditoria durante o período e com que frequência essas trocas aconteceram.

O estudo teve como base 173 relatórios, dos quais se buscou relacionar quais as opiniões emitidas em cada ano. Depois foram separadas as empresas em que os auditores emitiram opiniões modificadas nos relatórios, a fim de analisar de forma mais específica e encontrar as motivações que levaram os auditores a modificar as opiniões.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os dados para análise desta pesquisa foram coletados por meio do sitio da B3. A B3 é uma empresa do mercado financeiro que atua como conexão para diversas negociações de títulos e valores mobiliários. Ela é responsável por oferecer um ambiente transparente para a realização de transações de compra e venda de ações e seus derivativos em todo o Brasil. (BRASIL, BOLSA, BALCÃO, 2019).

Diante disso, foram identificadas 58 empresas listadas nos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná. Os quadros 2, 3 e 4 apresentam as empresas segregadas por estado:

Quadro 2 - Empresas com sede no Rio Grande do Sul

(continua)

NOME	SEDE	SETOR
Bco Estado Rio Grande do Sul S.A.	Porto Alegre	Financeiro
Celulose Irani S.A.	Porto Alegre	Indústria papelreira
Cia Estadual de Distrib Ener Elet-Ceee-D	Porto Alegre	Elétrico
Cia Estadual Ger.Trans.Ener.Elet-Ceee-GT	Porto Alegre	Elétrico
Companhia Habitasul de Participações	Porto Alegre	Habitacional
Conservas Oderich S.A.	São Sebastião do Caí	Alimentício



Quadro 2 - Empresas com sede no Rio Grande do Sul

(conclusão)

NOME	SEDE	SETOR
Dimed S.A. Distribuidora de Medicamentos	Eldorado do Sul	Medicamentos
Excelsior Alimentos S.A.	Santa Cruz do Sul	Alimentício
Fras-Le S.A.	Caxias do Sul	Indústria Rodoviária
Finansinos S.A. - Credito Financ e Invest	Novo Hamburgo	Financeiro
Grazziotin S.A.	Passo Fundo	Vestuário
Josapar - joaquim Oliveira S.A. Particip	Porto Alegre	Alimentício
Lojas Renner S.A.	Porto Alegre	Vestuário
Marcopolo S.A.	Caxias do Sul	Indústria Rodoviária
Minupar Participações S.A.	Lajeado	Alimentício
Panatlantica S.A.	Gravataí	Metalúrgico
Pettenati S.A. Ind Textil	Caxias do Sul	Vestuário
Randon S.A. Implementos e Participações	Caxias do Sul	Indústria Rodoviária
Recrusul S.A.	Sapucaia do Sul	Indústria Rodoviária
RGE Sul Distribuidora de Energia S.A.	São Leopoldo	Elétrico
SLC Agrícola S.A.	Porto Alegre	Agricultura
Stara S.A. – Indústria de Implementos Agrícolas	Não-Me-Toque	Indústria Agrícola
Taurus Armas S.A.	São Leopoldo	Armamento
Trevisa Investimentos S.A.	Porto Alegre	Transporte
Unicasa Industria de Móveis S.A.	Bento Gonçalves	Indústria de Móveis

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

O Quadro 2, apresenta as empresas com sede no estado do Rio Grande do Sul, no qual representam 43,10% do total analisado, composto por 25 empresas. A maior parte das empresas está localizada na região Metropolitana Delta do Jacuí (44,00%), seguido pela região Serrana com 20%, o Vale do Rio dos Sinos (0,16%), e as regiões do Vale do Caí, Vale do Rio Pardo, Produção, Vale do Taquarí e Alto do Jacuí, todas com apenas 1 empresa listada (0,04%).

No que diz respeito ao segmento empresarial, observou-se uma diversificação, abrangendo os ramos financeiro, alimentício, de vestuário, das indústrias rodoviárias e de transporte, indústria agrícola e até mesmo indústria de armas e munições.

Quadro 3 - Empresas com sede em Santa Catarina

(continua)

NOME	SEDE	SETOR
BRF S.A.	Itajaí	Alimentício
Centrais Elétricas de Santa Catarina S.A.	Florianópolis	Elétrico
Cia Catarinense de Água e Saneamento S.A.	Florianópolis	Saneamento básico
Cia Hering	Blumenau	Vestuário
Dohler S.A.	Joinville	Vestuário



Quadro 3 - Empresas com sede em Santa Catarina

(conclusão)

NOME	SEDE	SETOR
Electro Aço Altona S.A.	Blumenau	Fundição e Usinagem
Engie Brasil Energia S.A.	Florianópolis	Elétrico
Karsten S.A.	Blumenau	Vestuário
Metalúrgica Riosulense S.A.	Rio do Sul	Metalúrgico
Metisa Metalúrgica Timboense S.A.	Timbó	Metalúrgico
PBG S.A.	Tijucas	Cerâmico
Pomifrutas S.A.	Fraiburgo	Alimentício
Schulz S.A.	Joinville	Motores e Compressores
Statkraft Energias Renováveis S.A.	Florianópolis	Elétrico
Teka Tecelagem Kuehnrich S.A.	Blumenau	Vestuário
Têxtil Renauxview S.A.	Brusque	Vestuário
Tupy S.A.	Joinville	Rodoviário
Weg S.A.	Jaraguá do Sul	Motores e Compressores
Wetzel S.A.	Joinville	Rodoviário

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

O Quadro 3, por sua vez, apresenta as empresas localizadas no estado de Santa Catarina, no qual totalizam 19 organizações (32,76%), das 58 listadas na B3 do Sul do Brasil. Essas empresas se concentram principalmente nos chamados polos industriais catarinenses, como a região Norte, da Grande Florianópolis e do Vale do Itajaí.

São múltiplos os segmentos de atuação, os ramos do vestuário e elétrico se destacam, mas há também as indústrias de motores e compressores, alimentícia, rodoviária, cerâmica, a metalurgia e fundição.

Quadro 4 - Empresas com sede no Paraná

(continua)

NOME	SEDE	SETOR
Battistella Adm Participações S.A.	São José dos Pinhais	Financeiro
BBM Logística S.A	São José dos Pinhais	Transporte
Companhia Paranaense de Energia	Curitiba	Elétrico
Cia Saneamento do Paraná – SANEPAR	Curitiba	Saneamento básico
Cinesystem S.A.	Maringá	Produção e Difusão de Filmes e Programas
DTCOM - Direct To Company S.A.	Quatro Barras	Tecnologia
Empr. Concess. De Rodovias do Norte S.A.	Londrina	Transporte/ Rodoviário
Inepar S.A. Ind e Construções	Curitiba	Construção
Metalgráfica Iguazu S.A.	Ponta Grossa	Embalagens
Ouro Verde Locação e Serviços S.A.	Curitiba	Locações de veículos
Paraná Banco S.A.	Curitiba	Financeiro



Quadro 4 - Empresas com sede no Paraná

(conclusão)

NOME	SEDE	SETOR
Positivo Informática S.A.	Curitiba	Tecnologia
Rumo S.A.	Curitiba	Logística
TCP - Terminal de Contêineres de Paranaguá S.A	Paranaguá	Transporte

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

O estado do Paraná detém 24,14% das empresas listadas na B3 que estão localizadas no Sul do Brasil. São 14 empresas dos mais variados segmentos, empresas de logística e transporte, serviços, indústria de computadores, energia elétrica e saneamento básico, além do ramo financeiro.

A maioria (78,57%) das empresas acima apresentadas se concentram na região metropolitana do estado, apenas 2 empresas (14,29%) se localizam na região Norte Central e somente 1 fica situada na região Centro Ocidental do estado (7,14%).

4.1 EMPRESAS DE AUDITORIA

Após o levantamento das empresas listadas, realizou-se a identificação dos auditores e/ou firmas de auditorias que foram responsáveis pela emissão dos relatórios nos anos de 2016 a 2018. O Quadro 5 abaixo apresenta os resultados da pesquisa:

Quadro 5 – Firmas de auditoria contratadas

EMPRESAS DE AUDITORIA	2018	2017	2016	SOMA	MÉDIA
KPMG	14	14	14	42	24%
DELOITTE TOUCHE TOHMATS	6	6	5	17	11%
PRICEWATERHOUSECOOPERS	4	5	7	16	9%
ERNST E YOUNG	4	5	6	15	9%
BAKER TILLY BRASIL	6	3	3	12	7%
BDO RCS	3	4	4	11	6%
MARTINELLI AUDITORES	4	4	2	10	6%
DRS AUDITORES	2	3	3	8	5%
BERKAN AUDITORES	2	2	2	6	3%
VGA AUDITORES	2	2	2	6	3%
MACIEL AUDITORES	2	0	0	2	1%
DEMAIS EMPRESAS	9	10	9	28	16%
TOTAL	58	58	57	173	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Percebe-se que a KPMG uma das quatro principais empresas de auditoria e consultoria mundial, apresenta uma predominância nos trabalhos de auditoria realizados (24%), seguido da Deloitte (11%), Enerst&Young e Pricewaterhousecoopers (9%), Baker Tilly Brasil (7%), BDO RCS e Martinelli



Auditores (6%), DRS Auditores (5%), além das empresas Berkan Auditores e a VGA Auditores, ambas com 3%. O restante das empresas foram responsáveis por apenas 1 relatório durante dos anos pesquisados.

Pode-se perceber ainda que a KPMG permaneceu nos 3 anos consecutivos auditando a mesma quantidade de empresas, a Deloitte se manteve nos dois últimos anos, a Pricewaterhousecoopers e a Ernest&Young decaíram ao longo do período e a Baker Tilly Brasil ganhou mercado e saltou de 3 empresas auditadas nos anos de 2016 e 2017, para 6 no ano de 2018.

De maneira geral, pode-se considerar que a maior concentração de relatórios se encontram por responsabilidade das grandes empresas de auditoria, as chamadas *big four*, juntas a KPMG, Deloitte, Ernest&Young e Pricewaterhousecoopers representam cerca de 53% do total das empresas pesquisadas. Esse percentual pode ser justificado devido à credibilidade e confiabilidade que os relatórios emitidos por empresas reconhecidas mundialmente oferecem, fazendo com que os investidores sejam atraídos (SOUZA; SILVA, 2013).

Levando em consideração o exposto, fez-se também uma análise dos relatórios, no que diz respeito às trocas de auditores e/ou empresas de auditoria durante o período estudado. Procurou-se categorizar essa mudança do profissional responsável pela auditoria com base na frequência em que ocorreram ao longo do período em análise, estão apresentados abaixo os dados correspondentes:

Quadro 6 - Troca de Firmas de Auditoria

FREQUÊNCIA	2016 à 2018	%
Sem Alteração	27	46,55%
Uma Alteração	30	51,73%
Duas Alterações	1	1,72%
Total	58	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

O Quadro 6 demonstra que cerca de 52% das empresas realizaram pelo menos uma vez no decorrer dos 3 anos a troca/mudança da firma responsável pela auditoria de suas demonstrações. 46% das empresas mantiveram a mesma empresa ou profissional de auditoria, e apenas 1 organização teve empresas de auditoria distintas para cada exercício social.

Este fato pode estar relacionado ao rodizio dos auditores independentes, que ocorre a cada cinco anos, ou ainda podem ser explicadas devido a iniciativa própria das empresas. Não há como afirmar que as alterações realizadas tenham vínculo direto com a instrução da CVM nº 308/99, que dispõe sobre o exercício da função da auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, onde relata em seu Art. 31 sobre rodizio das firmas ou profissionais de auditoria, uma vez que, para afirmar tal ato a pesquisa deveria ser aplicada por um período mais longo, a fim de conseguir identificar qual o ano em que seria necessária a realização da troca.

4.2 TIPOS DE OPINIÃO

Sabe-se que a opinião do auditor é fator indispensável no processo de auditoria, é por meio dela que os usuários das informações se certificam de que as



demonstrações de determinada empresa estão ou não de acordo com a legislação vigente (ATTIE, 2011; CREPALDI, 2011).

Diante disso, buscou-se identificar quais foram as opiniões emitidas nos relatórios de auditoria independente das empresas pesquisadas durante o período estudado, no apêndice “C” pode-se observar as empresas e as respectivas opiniões emitidas pelos auditores em cada ano.

Analisou-se um total de 173 relatórios divulgados entre os anos de 2016 e 2018. Das empresas objeto de pesquisa, apenas a BBM Logística não publicou o conjunto de demonstrações e o relatório de auditoria no ano de 2016, isso devido a ser o ano de preparação para a abertura de seu capital.

O quadro 7, demonstra o percentual das opiniões emitidas em cada ano para as empresas pesquisadas:

Quadro 7 - Formas de Opinião

FORMA DE OPINIÃO	2018	2017	2016	MÉDIA
Sem Ressalva	89,65%	93,10%	96,55%	93,10%
Com Ressalva	6,90%	5,18%	1,73%	4,60%
Abstenção de Opinião	3,45%	1,72%	1,72%	2,30%
Opinião Adversa	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Inicialmente se percebe uma predominância nas opiniões sem ressalva (opiniões não modificadas), representando 89,65% em 2018, 90,10% em 2017 e 96,55% em 2016. Essas opiniões são emitidas quando o auditor não identifica distorções relevantes e generalizadas nas demonstrações contábeis (NBC TA 700, 2016).

No tocante, as opiniões com ressalva, percebe-se que a quantidade de relatórios é maior no decorrer dos anos. Foi emitida uma opinião com ressalva no ano de 2016 (1,73%), três em 2017 (5,18%) e quatro em 2018 (6,90%). As empresas Celulose Irani S.A., Empr. Concess. de Rodovias do Norte S.A., Inepar S.A. e Metalgráfica Iguaçu S.A., foram as que receberam ressalvas em seus relatórios.

A Celulose Irani S.A. tem destaque por ser a única empresa gaúcha a ser auditada por empresas diferentes em cada exercício social estudado, além de apresentar ressalvas nos relatórios de 2017 e 2018. Outra empresa a ser destacada no que diz respeito à existência de ressalvas em seus relatórios é a Inepar S.A. que recebeu este tipo de modificação nos relatórios dos três anos consecutivos.

Já as abstenções de opinião apresentaram um percentual de 3,45% em 2018, cerca de 1,73% a mais que nos anos de 2017 e 2016 quando apresentaram 1,72%. A abstenção de opinião, conforme a NBC TA 705 (CFC, 2016) é emitida quando o auditor não consegue reunir evidências apropriadas e suficientes para fundamentar sua opinião, e julgar que os possíveis efeitos de distorções não encontradas nas demonstrações contábeis possam se configurar de forma generalizada e relevante, como foi o caso das empresas catarinenses Teka Tecelagem e Pomifrutas S.A., que estão em processo de recuperação judicial.

Durante a pesquisa não se localizou nenhum relatório em que o auditor tenha emitido opinião adversa.



4.3 MOTIVOS DAS MODIFICAÇÕES DE OPINIÃO

Ao realizar a análise foram identificadas duas empresas que receberam algum tipo de modificação em seus relatórios no ano de 2016, esse número passou a quatro no ano de 2017, e no ano de 2018 foram seis empresas. Diante disso, procurou-se elencar quais os motivos que levaram os auditores a emitirem opiniões que traduzem a incidência de distorções nas demonstrações contábeis apresentadas.

Dentre as empresas que apresentaram modificações nas opiniões dos relatórios de auditoria estão a Celulose Irani S.A., Empr. Concess. de Rodovias do Norte S.A., Inepar S.A., Metalgráfica Iguazu S.A., Pomifrutas S.A e a Teka Tecelagem.

4.3.1 Celulose Irani S.A.

Observou-se que a empresa apresentou modificações de opinião nos relatórios de 2017 e 2018, as ressalvas foram emitidas pelas empresas de auditoria Deloitte Touche Tohmatsu e KPMG, respectivamente.

No relatório emitido em 2017, que analisou as demonstrações referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2017, a base para a modificação da opinião da firma de auditoria Deloitte Touche Tohmatsu foi:

- Erro nos registros contábeis, referente ao reconhecimento de receitas provenientes da venda de florestas o que ocasionou dificuldade na obtenção de evidências de auditoria suficiente, diante dos efeitos da mensuração ao valor justo das florestas vendidas.

Já no relatório que compreende a análise das demonstrações referentes ao exercício do ano de 2018, a firma de auditoria KPMG elencou como motivo para a ressalva:

- Em decorrência dos erros nos registros de 2017 e dos efeitos nos saldos nas demonstrações, a ressalva foi emitida quanto aos efeitos na comparabilidade das demonstrações contábeis.

4.3.2 Empr. Concess. de Rodovias do Norte S.A.

A Empresa Concessionária de Rodovias do Norte – ECONORTE apresentou modificação na opinião do relatório de auditoria referente ao exercício social de 2018. O relatório foi emitido por uma das quatro maiores firmas de auditoria mundial, a Ernest & Young, nele a empresa destacou como base para a opinião com ressalva o seguinte motivo:

- Investigação interna que ainda estava em andamento sobre atos ilícitos praticados pela companhia referente a denuncia de superfaturamento nas cobranças dos pedágios, o que ocasionou também na dificuldade de obtenção de evidências de auditoria suficiente sobre os efeitos nas demonstrações contábeis.



4.3.3 Inepar S.A.

Os relatórios de auditoria independente da empresa paranaense Inepar S.A. dos anos 2016, 2017 e 2018 foram emitidos expressando modificação de opinião. As empresas responsáveis pela auditoria desses relatórios foram a BDO RCS Auditores no ano de 2016 e a RSM Brasil nos anos de 2017 e 2018. Os motivos que levaram os auditores a modificarem suas opiniões, atribuindo ressalvas estão listados a seguir, segregados por ano.

Em 2016:

- Dificuldade de ajustes dos valores de realização dos ativos imobilizado e intangível da controlada;
- Limitação sobre a rubrica de estoques;
- Ausência no recebimento de confirmações externas.

Em 2017:

- Ausência de auditoria no investimento mantido nas companhias;
- Dificuldade de ajustes dos valores de realização dos ativos imobilizado e intangível da controlada;
- Limitação sobre a rubrica de estoque;
- Limitação sobre confirmações externas;
- Limitação sobre investimentos em coligadas e controladas.

Em 2018:

- Ausência de auditoria no investimento mantido na companhia;
- Dificuldade de ajustes dos valores de realização dos ativos imobilizado e intangível da controlada;
- Limitação sobre a rubrica de estoques;
- Limitações sobre confirmações externas da controlada;
- Limitação investimentos em coligadas da controlada,

4.3.4 Metalgráfica Iguaçu S.A.

A empresa Metalgráfica Iguaçu S.A. recebeu ressalvas nos relatórios correspondentes às demonstrações findadas em 31 de dezembro de 2017 e 31 de dezembro de 2018, ambos os relatórios foram emitidos pela empresa Martinelli Auditores. Os motivos mencionados nos relatórios de auditoria estão listados abaixo, conforme o ano.

Em 2017:

- Erro nos registros contábeis referentes à tributação do Imposto de Renda e Contribuição Social;
- Erro nos registros contábeis no tocante a depreciação, cálculo da depreciação de alguns ativos imobilizados utilizando-se de taxas fiscais e não com base na vida útil do bem.

Em 2018:

- Erro nos registros contábeis referentes à tributação do Imposto de Renda e contribuição Social.



4.3.5 Pomifrutas S.A.

A companhia catarinense Pomifrutas S.A. foi uma das empresas que recebeu modificação de opinião, do tipo abstenção, no relatório que compreende o exercício social de 2018, no qual a empresa foi auditada pela Verdus Auditores Independentes. Os motivos relacionados pela auditoria foram:

- Processo de recuperação judicial, não conclusão quanto à continuidade operacional;
- Dificuldade na mensuração de ativos, passivos e patrimônio líquido;
- Tributação de PIS e COFINS sobre receitas financeiras vinculadas ao Certificado do Tesouro Nacional (CTN); e
- Não divulgação dos impactos da adoção dos novos normativos da IFRS 16/CPC 06 (R2) – Arrendamento Mercantil.

4.3.6 Teka Tecelagem

Todos os relatórios analisados da empresa situada em Santa Catarina, Teka Tecelagem, exprimiram modificação de opinião. A empresa responsável pela auditoria foi a Berkan Auditores nos anos analisados.

A negativa ou abstenção de opinião apresentada pelos auditores no ano de 2016 baseou-se nos seguintes motivos:

- Falta de registro de possíveis efeitos que o plano de recuperação judicial;
- Alto nível de endividamento e a incerteza significativa de continuidade normal dos negócios;
- Ausência de análise de *impairment* por parte da Companhia, na avaliação de possíveis perdas de ativos por uso ou venda;
- Dificuldade na obtenção de evidências de auditoria suficiente sobre a conclusão de como, quando e por quanto os ativos da Companhia serão realizados e os passivos pagos;
- Compensação indevida de créditos do imposto de renda e contribuição social que ainda não foram autorizados pela Receita Federal do Brasil (RFB);
- Ausência de análise de *impairment* nos créditos de imposto de renda e contribuição social oriundos de diferenças temporárias;
- Impossibilidade de concluir sobre a correta apresentação e mensuração do saldo da rubrica “Fornecedores” nas demonstrações financeiras;
- Dificuldade na obtenção de evidências de auditoria no que tange a apresentação e mensuração dos saldos do passivo da Companhia;
- Ausência da divulgação integral de informações nas notas explicativas.

Em 2017, o relatório permaneceu com o mesmo tipo de opinião e com os mesmos motivos já destacados no ano anterior (2016), entretanto foram identificados outros dois motivos adicionais, conforme abaixo:

- Registro indevido de precatórios a receber da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo;



- Incertezas significativas quanto ao registro e mensuração dos valores da provisão para contingências e depósito judiciais apresentados pela Companhia.

Por fim, no ano de 2018 a empresa novamente recebeu uma negativa ou abstenção de opinião, referente às demonstrações daquele período. A firma de auditoria se respaldou nos motivos listados abaixo para sustentar a opinião emitida:

- Alto nível de endividamento e a incerteza significativa de continuidade normal dos negócios;
- Dificuldade na obtenção de evidências de auditoria suficiente sobre a conclusão de como, quando e por quanto os ativos da Companhia serão realizados e os passivos pagos;
- Compensação indevida de créditos do imposto de renda e contribuição social que ainda não foram autorizados pela Receita Federal do Brasil (RFB);
- Ausência de confirmações externas por parte das instituições financeiras;
- Dificuldade na obtenção de evidências de auditoria no que tange a apresentação e mensuração dos saldos do passivo da Companhia;
- Ausência de controles internos para identificar novos passivos contingentes e avaliação e atualização dos riscos de perda e econômicos;
- Incertezas significativas quanto ao registro e mensuração dos valores da provisão para contingências e depósitos judiciais apresentados pela Companhia.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria tem papel fundamental no meio corporativo atual. É com base nos resultados da auditoria que os usuários das informações se certificam de que as demonstrações apresentadas pelas companhias estão de acordo com o que prevê as legislações e normas vigentes. A auditoria, como qualquer outro processo, é regida por normas e procedimentos que visam padronizar as atividades e estabelecer diretrizes para sua execução.

O auditor após realizar a análise do conjunto de demonstrações que evidenciam as informações patrimoniais e financeiras das empresas e todos os procedimentos que competem à auditoria, emite uma opinião, que pode ser modificada ou não, por meio de um relatório que deve ser claro e de fácil compreensão. Dentre os tipos de opiniões que podem ser apresentadas pelos auditores estão: sem ressalva, com ressalva, abstenção de opinião e opinião adversa.

O presente estudo buscou analisar as opiniões emitidas nos relatórios de auditoria dos anos de 2016, 2017 e 2018 das empresas listadas na B3 com sede na região sul do Brasil. Realizando-se a pesquisa foi possível perceber que das 58 empresas encontradas 25 delas tem sua sede no estado do Rio Grande do Sul, 19 são de Santa Catarina e 14 se localizam no estado do Paraná. Notou-se que não há



a hegemonia de ramo de atividade entre as empresas, pelo contrario, há uma grande diversificação nesse aspecto.

Buscou-se identificar quais as firmas de auditoria foram responsáveis pela emissão dos relatórios dessas empresas durante o período estudado, e observou-se que há uma predominância das empresas chamadas *big four*. Juntas a KPMG, Deloitte, Enerst&Young e PriceWaterHouseCoopers auditaram cerca de 53% das empresas pesquisadas.

Durante a pesquisa observou-se também a frequência com que foram efetuadas as trocas de firmas de auditoria. Identificou-se que as trocas aconteceram ao menos uma vez no decorrer dos três anos em 52% dos casos e que 46% das companhias não realizaram a substituição de seus auditores durante o período. Não foi possível, porém, certificar o motivo das trocas, uma vez que, precisaria ser realizada uma consulta mais abrangente quanto à linha do tempo estudada, para verificar se há ligação com o rodizio de auditores estabelecido pela CVM.

A fim de cumprir com os objetivos estabelecidos neste estudo, realizou-se também o levantamento das opiniões emitidas nos relatórios. Foram analisados 173 relatórios, dos quais 93% não receberam ressalvas, isso expressa que para as firmas de auditoria as empresas correspondentes não apresentaram distorções relevantes e generalizadas em suas demonstrações contábeis, sendo assim, as mesmas representam em seus aspectos relevantes a realidade financeira, econômica e patrimonial da entidade.

Já as modificações de opinião, ocorreram em 12 relatórios dos 173 analisados. Foram um total de seis empresas que receberam modificação em seus relatórios, a citar: Celulose Irani S.A., Empr. Concess. de Rodovias do Norte S.A., Inepar S.A., Metalgráfica Iguazu S.A., Pomifrutas S.A e a Teka Tecelagem.

A fim de alcançar o último objetivo do presente estudo, analisou-se cada um dos 12 relatórios com modificação de opinião buscando identificar quais os motivos que levaram os auditores a atribuir a ressalva ou a abster-se de opinar como foi o caso das empresas Pomifrutas S.A e Teka Tecelagem.

Assim, conclui-se que as empresas situadas no sul do Brasil em sua maioria estão divulgando informações verídicas e fidedignas a seus usuários, o que impacta positivamente no cenário econômico atual. Entretanto, ao analisar as empresas que receberam modificação em seus relatórios, percebe-se que algumas já vêm enfrentando problemas financeiros que transmitem incertezas quanto a sua continuidade operacional.

Por fim, o estudo apresenta como limitações a não utilização de pesquisas estrangeiras e também o período estudo, que se mostrou curto para analisar determinados aspectos dentro do estudo. Quanto às sugestões para pesquisas futuras, recomenda-se a reaplicação deste estudo nas demais regiões brasileiras, a fim de realizar comparações dos resultados obtidos.



REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo: Textos, exemplos e exercícios resolvidos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ALMENDRA, R. S.; VASCONCELOS, A. C.; SILVA, R. B.; DE LUCA, M. M. M. Internacionalização, risco sistemático e disclosure de riscos em Empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**, Paraná, v. 37, n. 3, p. 73-91, set./dez. 2018. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/50915/internacionalizacao--risco-sistematico-e-disclosure-de-riscos-em-empresas-listadas-na-bm-fbovespa/i/pt-br>. Acesso em: 10 mar. 2019.

ATTIE, William; **Auditoria**. Conceitos e Aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

B3. **Brasil, Bolsa, Balcão**. 2019. Disponível em: http://www.b3.com.br/pt_br/. Acesso em: 21 abr. 2019.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2004.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: Presidência da República, [1976]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em: 23 mar. 2019.

CFC. **Conselho Federal de Contabilidade**. 2019. Disponível em: <https://www.cfc.org.br/> Acesso em: 11 mai. 2019.

CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 200 – R1**: Altera a NBC TA 200 que dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria. Brasília, 2016. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf). Acesso em: 09 mar. 2019.

CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 560 – R1**: Altera a NBC TA 560 que dispõe sobre os eventos subsequentes. Brasília, 2016. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA560\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA560(R1).pdf). Acesso em: 11 maio 2019.

CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 700**: Dá nova redação à NBC TA 700 que dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2019.

CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 701**: Aprova a NBC TA 701 que dispõe sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA701.pdf>. Acesso em: 02 out. 2019.



CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 705**: Dá nova redação à NBC TA 705 que dispõe sobre modificações na opinião do auditor independente. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA705.pdf>. Acesso em: 11 maio 2019.

CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 706**: Dá nova redação à NBC TA 706 que dispõe sobre parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA706.pdf>. Acesso em: 11 maio 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

GIOLINI, A. **Contribuição para avaliação dos tipos de relatórios**: um estudo voltado às empresas listadas na BM&FBovespa entre 2011 e 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuarias) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo PUC-SP. São Paulo. p. 124. 2017. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/20354>. Acesso em: 10 mar. 2019.

GOLDENBERG, Mirían. **A arte de pesquisar**: como fazer pesquisa 8ªed. qualitativa em Ciências Sociais. 8 Ed. Rio de Janeiro: Record, 2004.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil**: de acordo com as leis 11.638/07 e 11.941/09: teoria e prática. 3. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009.

LINS, Luiz S. **Auditoria**: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa : atualizado pelas leis 11.638/07 e 11.941/09 e normas do CPC : contém exercícios. São Paulo: Atlas, 2011.

LOPES, I. F.; BEUREN, I. M. Evidenciação da informação contábil: uma retrospectiva das pesquisas socializadas no Congresso ANPCONT. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças (RECFin)**, João Pessoa, v. 6, n. 2, p. 58-80, mai.-ago./2017. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/49617/evidenciacao-da-informacao-contabil--uma-retrospectiva-das-pesquisas-socializadas-no-congresso-anpcont/i/pt-br>. Acesso em: 09 mar. 2019.

MAIA, H. A.; FORMIGONI, H.; SILVA, A. A. Empresas de auditoria e o compliance com o nível de evidenciação obrigatório durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios (RBGN)**, São Paulo, v. 14, n. 44, p. 335-352, jul./set. 2012. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/8694/empresas-de-auditoria-e-o-compliance-com-o-nivel-de-evidenciacao-obrigatorio-durante-o-processo-de-convergencia-as-normas-internacionais-de-contabilidade-no-brasil/i/pt-br>. Acesso em: 21 abr. 2019.



MARTINS, Eliseu; et al. () FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MOURA, G. D.; ZANCHI, M. M.; MAZZIONI, S.; MACÊDO, F.; KRUEGER, S. D. Determinantes da Qualidade da Informação Contábil em Grandes Companhias Abertas Listadas na BM&FBOVESPA. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, Brasília, v. 11, n. 3, p. 329-346, 2017. Disponível em: <http://www.repec.org.br/repec/article/view/1572>. Acesso em: 09 mar. 2019.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis**: normas e procedimentos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SEBASTIÃO, M. S.; SOUZA, M. M. Determinantes do Nível de Evidenciação das Propriedades para Investimento nas Companhias de Capital Aberto Brasileiras. **Revista Capital Científico - Eletrônica**, Paraná, v. 17, n. 1, p. 59-75, 2019. Disponível em: <https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/5490>. Acesso em: 10 mar. 2019.

SILVA, S.P. **Auditoria independente no Brasil**: evolução de 1997 a 2008 e fatores que podem influenciar a escolha de um auditor pela empresa auditada. 2010. Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-13102010-191828/pt-br.php>. Acesso em 21 abr. 2019.

SUZART, J. A. da S.. Índices de evidenciação: quando um mais zero não é igual a um. **CONTABILOMETRIA - Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting**. Monte Carmelo, v. 3, n. 1, p. 52-70, Jan./Jun. 2016. Disponível em: <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/contabilometria/article/view/574>. Acesso em: 10 mar. 2019.

TOMMASETTI, R. **Gerenciamento de resultados, tamanho da firma de auditoria e relatórios modificados**: evidências em empresas listadas no mercado acionário brasileiro. 2017. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuarias) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo PUC-SP, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/20037>. Acesso em: 21 abr. 2019.



APÊNDICE



APÊNDICE A – Normas relativas ao Auditor

Norma	Ementa
NBC PA 01	Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes.
NBC PA 290 (R2)	Dispõe sobre independência em trabalhos de auditoria e revisão.
NBC PA 291 (R2)	Dispõe sobre independência em outros trabalhos de asseguarção.
NBC PA 11	Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.
NBC PA 13 (R2)	Dispõe sobre o Exame de Qualificação Técnica.
NBC PG 01	Código de Ética Profissional do Contador
NBC PG 12 (R3)	Educação Profissional Continuada
NBC PG 100	Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade
NBC PG 200	Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos)

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2019).



APÊNDICE B – Normas relativas a Auditoria

Norma	Ementa
Estrutura Conceitual	Dispõe sobre a estrutura conceitual para trabalhos de asseguarção.
NBC TA 200 (R1)	Dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria.
NBC TA 210 (R1)	Dispõe sobre a concordância com os termos do trabalho de auditoria.
NBC TA 220 (R1)	Dispõe sobre o controle de qualidade da auditoria de demonstrações contábeis.
NBC TA 230 (R1)	Dispõe sobre a documentação de auditoria.
NBC TA 240 (R1)	Dispõe sobre a responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis.
NBC TA 250	Dispõe sobre considerações de leis e regulamentos na auditoria de demonstrações contábeis.
NBC TA 260 (R1)	Dispõe sobre a comunicação com os responsáveis pela governança.
NBC TA 265	Comunicação de Deficiências de Controle Interno.
NBC TA 300 (R1)	Dispõe sobre o planejamento da auditoria de demonstrações contábeis.
NBC TA 315 (R1)	Dispõe sobre a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente.
NBC TA 320 (R1)	Dispõe sobre a materialidade no planejamento e na execução da auditoria.
NBC TA 330 (R1)	Dispõe sobre a resposta do auditor aos riscos avaliados.
NBC TA 402	Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços.
NBC TA 450 (R1)	Dispõe sobre a avaliação das distorções identificadas durante a auditoria.
NBC TA 500 (R1)	Dispõe sobre a evidência de auditoria.
NBC TA 501	Evidência de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Seleccionados.
NBC TA 505	Confirmações Externas.
NBC TA 510 (R1)	Dispõe sobre os trabalhos iniciais - saldos iniciais.
NBC TA 520	Procedimentos Analíticos.
NBC TA 530	Amostragem em Auditoria.
NBC TA 540 (R1)	Dispõe sobre a auditoria de estimativas contábeis, inclusive do valor justo, e divulgações relacionadas.
NBC TA 550	Partes Relacionadas.
NBC TA 560 (R1)	Dispõe sobre os eventos subsequentes.
NBC TA 570	Dispõe sobre a continuidade operacional.
NBC TA 580 (R1)	Dispõe sobre as representações formais.
NBC TA 600 (R1)	Dispõe sobre as considerações especiais - auditorias de demonstrações contábeis de grupos, incluindo o trabalho dos auditores dos componentes.
NBC TA 610	Dispõe sobre a utilização do trabalho de auditoria interna.
NBC TA 620	Utilização do Trabalho de Especialistas.
NBC TA 700	Dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.
NBC TA 701	Dispõe sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente.
NBC TA 705	Dispõe sobre modificações na opinião do auditor independente.
NBC TA 706	Dispõe sobre parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente.
NBC TA 710 (R1)	Dispõe sobre as informações comparativas - valores correspondentes e demonstrações contábeis comparativas.



NBC TA 720	Dispõe sobre a responsabilidade do auditor em relação a outras informações
NBC TA 800	Dispõe sobre auditorias de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais.
NBC TA 805	Dispõe sobre a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis.
NBC TA 810	Dispõe sobre trabalhos para a emissão de relatório sobre demonstrações contábeis condensadas.

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2019).

APÊNDICE C – Opiniões emitidas

NOME	2018	2017	2016
	OPINIÃO	OPINIÃO	OPINIÃO
BRF S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Battistella Adm Participações S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
BBM Logística S.A	Sem Ressalva	Sem Ressalva	
Bco Estado Rio Grande do Sul S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Celulose Irani S.A.	Com Ressalva	Com Ressalva	Sem Ressalva
Centrais Elétricas de Santa Catarina S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Cia Catarinense de Água e Saneamento S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Cia Estadual de Distrib Ener Elet-Ceee-D	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Cia Estadual Ger.Trans.Ener.Elet-Ceee-GT	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Cia Hering	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Cia Saneamento do Paraná – SANEPAR	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Cinesystem S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Companhia Habitasul de Participações	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Companhia Paranaense de Energia	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Conservas Oderich S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Dimed S.A. Distribuidora de Medicamentos	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Dohler S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
DTCOM - Direct To Company S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Electro Aço Altona S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Empr. Concess. De Rodovias do Norte S.A.	Com Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Engie Brasil Energia S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Excelsior Alimentos S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Finansinos S.A. - Credito Financ e Invest	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Fras-Le S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Grazziotin S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Inepar S.A. Ind e Construções	Com Ressalva	Com Ressalva	Com Ressalva
Josapar - joaquim Oliveira S.A. Particip	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Karsten S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Lojas Renner S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Marcopolo S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Metalgráfica Iguazu S.A.	Com Ressalva	Com Ressalva	Sem Ressalva
Metalúrgica Riosulense S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Metisa Metalúrgica Timboense S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Minupar Participações S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Ouro Verde Locação e Serviços S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Panatlantica S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Paraná Banco S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
PBG S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Pettenati S.A. Ind Textil	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva



Pomifrutas S.A.	Abstenção	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Positivo Informática S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Randon S.A. Implementos e Participações	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Recrusul S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
RGE Sul Distribuidora de Energia S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Rumo S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Schulz S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
SLC Agrícola S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Stara S.A. – Indústria de Implementos Agrícolas	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Statkraft Energias Renováveis S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Taurus Armas S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
TCP - Terminal de Contêineres de Paranaguá S.A	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Teka Tecelagem Kuehnrich S.A.	Abstenção	Abstenção	Abstenção
Têxtil Renauxview S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Trevisa Investimentos S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Tupy S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Unicasa Industria de Móveis S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Weg S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva
Wetzel S.A.	Sem Ressalva	Sem Ressalva	Sem Ressalva

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).