



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS-CCHE
CAMPUS VI – POETA PINTO DO MONTEIRO
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS
CONTÁBEIS**

ROSELI DOS SANTOS

AUDITORIA CONTÁBIL:
Uma análise sobre os Relatórios dos auditores independentes na empresa
Petrobras

**MONTEIRO
2016**

ROSELI DOS SANTOS

AUDITORIA CONTÁBIL:

Uma análise sobre os relatórios dos auditores independentes na empresa
Petrobras

Monografia apresentada à academia para
conclusão do curso de Bacharelado em Ciências
Contábeis no Centro de Ciências Humanas e
Exatas, Poeta Pinto do Monteiro, da Universidade
Estadual da Paraíba – UEPB.

Orientador: Prof. Me. Gilberto Franco de Lima
Júnior.

MONTEIRO
2016

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

S237a Santos, Roseli dos.

Auditoria contábil [manuscrito] : uma análise sobre os relatórios dos auditores independentes na empresa Petrobras / Roseli dos Santos. - 2016.

69 p. : il.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em CIÊNCIAS CONTÁBEIS) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2016.

"Orientação: Prof. Me. Gilberto Franco de Lima Junior, Departamento de CIÊNCIAS CONTÁBEIS".

1. Auditor independente. 2. Auditoria independente. 3. Ética do auditor. 3. Firmas de auditoria. 4. Petrobrás. I. Título.

21. ed. CDD 657.45

ROSELI DOS SANTOS

AUDITORIA CONTÁBIL:

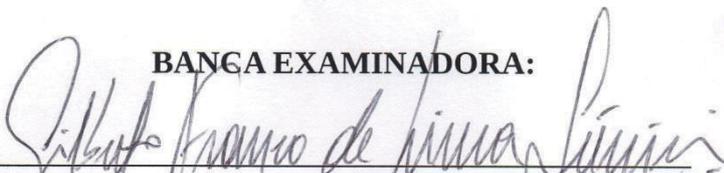
Uma análise sobre os relatórios dos auditores independentes na empresa Petrobras

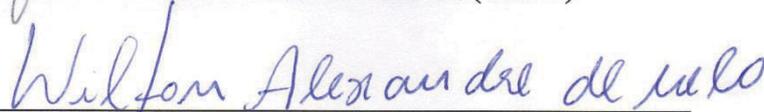
Monografia apresentada à academia para conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis no Centro de Ciências Humanas e Exatas, Poeta Pinto do Monteiro, da Universidade Estadual da Paraíba – UEPB.

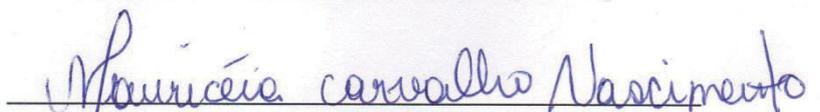
Orientador: Prof. Me. Gilberto Franco de Lima Júnior.

Aprovado em 16 de OUTUBRO de 2016.

BANCA EXAMINADORA:


Ms. Gilberto Franco da Silva Junior (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)


Esp. Wilton Alexandre de Melo (Membro Interno)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)


Esp. Mauricéia Carvalho Nascimento (UEPB)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

A meu esposo, Fernando Ouriques e a
minha filha, Maria Laura, minha maior
inspiração.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, dom da vida e existência permanente em nossos dias, pela realização deste curso nos momentos mais difíceis dessa jornada.

Aos meus pais Josefa Célia e Rafael pela contribuição de ensinamentos e valores de lutas e batalhas.

A meus irmãos Robério de Oliveira Santos e Roselia Santos, que fez parte de toda jornada do meu curso, em momentos fáceis e difíceis, me apoiando sempre que precisei.

A meu orientador, professor Gilberto Franco de Lima Junior, pela paciência, confiança e dedicação na orientação deste trabalho.

A meu esposo Fernando Ouriques, pelo o amor, compreensão e incentivo, e por ter me ajudado tanto nesse trabalho, por ter acreditado que eu era capaz mesmo no momento que eu desacreditava e por ter me permitido realizar um dos meus maiores sonhos a maternidade. Você é a pessoa certa para passar o resto dos meus dias. Meu grande Amor.

À minha filha, Maria Laura por me fazer feliz cada minuto dos meus dias, a presença de cada força de realização, minha maior inspiração.

A minha sogra Laudelina Ouriques, por ter contribuído com o meu curso, com sua sabedoria fonte de educação e motivação sempre que pensei em desistir.

Ao senhor prefeito da minha cidade Soledade, José Bento Leite do Nascimento, por ter feito parte desse momento, principalmente nos obstáculos mais difícil do meu curso.

Ao senhor minha eterna gratidão.

A maioria dos meus professores do curso de contabilidade, principalmente, Professor Marônio Monteiro, José Humberto Cruz, Paulo Cesar Cordeiro, Josicleide Amorim, e professora Helena exemplo de ser humano e profissional. Agradeço a vocês por ter acreditado sempre na minha capacidade de chegar até o final desse curso apesar de tantos obstáculos.

Ao ex- diretor da Universidade de Monteiro, Joelson Pimentel em nome da amizade.

À minha cunhada Alba Ouriques pela ajuda bem-vinda de todas as horas, principalmente nos momentos de grandes dificuldades.

A toda turma do curso de Contábeis pela convivência e pela troca de experiências acadêmica

A todos que direto e indiretamente fizeram parte dessa realização.

Quando nossa vida se torna plena de sentido, de uma hora para outra os esforços já não são cansativos, e sim passos necessários em direção das metas que estabelecemos.

(Allan Percy)

RESUMO

Com o crescente avanço da contabilidade e o desenvolvimento dos países, a auditoria está ancorada a confirmação dos negócios da empresa, a partir daí surgiu às preocupações, exigindo alguém de fora dos negócios para emitir uma opinião sobre os dados contábeis, assim antecedeu à pessoa do auditor. Conforme escândalos ocasionados há décadas na empresa Petrobras as firmas de auditorias demonstraram vulnerabilidades na emissão dos relatórios contábeis, em companhias financeiras, adotado pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários), ou seja, empresa de sociedades anônimas de capital aberto registrada na bolsa de valores do Brasil. O principal objetivo é analisar os relatórios de auditoria, a fim de verificar algumas irregularidades nas demonstrações financeiras ao longo dos últimos 10 anos na empresa Petrobras, e a importância da postura do auditor no exercício de suas funções que está relacionado ao processo de execução das demonstrações contábeis, apresentam-se pontos favoráveis e desfavoráveis dos auditores independentes. Justifica-se a elaboração desse trabalho pela curiosidade de analisar os relatórios de auditoria na empresa Petrobras, pelo o fato de muitos estudiosos da informação contábil questionar no mercado financeiro sobre a figura do auditor independente. O trabalho foi alicerçado nas normas brasileiras e internacionais, na evolução histórica dos filósofos sobre independência e ética do auditor. Todavia com todo referencial teórico mencionado sobre o tema abordado, quanto à metodologia, foi utilizada a abordagem qualitativa em que consiste o emprego das qualificações das informações como o tratamento delas. Os resultados alcançados correspondem os objetivos, por meio de uma análise descritiva e documental, uma vez que trata de relatórios de auditoria na empresa de capital aberto Petrobras nos anos 2005 a 2014. Portanto as considerações finais foram de confirmar a curiosidade dos relatórios de auditoria, com ou sem opinião a divulgação destes tem impacto no mercado e na própria auditada, por isso percebe-se que a significância de sua essência na forma, não assegura o mercado de capitais em relação á independência e ética do auditor.

Palavras- chave: Relatórios de Auditoria Independente, Independência e ética dos Auditores, Firmas de Auditorias, Petrobrás.

ABSTRACT

With the increasing advancement of accounting and the development of countries, the audit is anchored confirmation of the company's business from there arose concerns, requiring someone outside the business to issue an opinion on the accounting data, so prior to the person's auditor. As caused scandals for decades in Petrobras company auditing firms demonstrated vulnerabilities in the issuance of financial reporting in financial companies, adopted by the CVM (Brazilian Securities Commission), or corporations of public company listed on the stock exchange's Brazil. The main objective is to analyze the audit reports in order to verify some irregularities in the financial statements over the past 10 years at Petrobras company, and the importance of the auditor's posture in the exercise of its functions which is related to the execution of the demonstrations process financial, appear favorable and unfavorable points of the independent auditors. Justified the preparation of this work by curiosity to analyze the audit reports on company Petrobras, by the fact that many scholars question of accounting information in the financial market on the figure of the independent auditor. The work was rooted in Brazilian and international standards, in the historical evolution of the philosophers of ethics and independence of the auditor. However with the entire theoretical framework mentioned about the topic discussed, the methodology was used a qualitative approach that is the use of information skills as treating them. The achieved results match the objectives, through a descriptive and documentary analysis, since it deals with audit reports on public company Petrobras in the years 2005 to 2014. Therefore the final considerations were to confirm the curiosity of audit reports, with or without opinion the disclosure of these have impact on the market and own audited, so it is clear that the significance of its essence as it fails to provide the capital markets with respect to independence and ethics of auditors.

Keywords: Independent Audit Opinions, independence and ethics of Auditors and Audit Firms, Audit standards and Petrobrás.

LISTA DE SIGLAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
BACEN	Banco Central do Brasil
BCRB	Banco Central da República do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CEO	Chief Executive Office
CFO	Chief Financial Officer
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
CMN	Conselho Monetário Nacional
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IFRS	International Financial reporting Standards.
LMC	Lei de Mercado de Capital
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NYSE	Ney York Stock Exchange
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PWC	PricewaterhouseCoopers
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes-Oxley

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Normas de Auditoria	34
Quadro 2: Órgãos Responsáveis	35
Quadro 3: Processos de Auditorias	38
Quadro 4: Tipos de Pareceres de Auditoria	49
Quadro 5: Quantidades de Pareceres emitidos	49
Quadro 6: Tempo e firma de pareceres de auditoria.....	51
Quadro 7: Irregularidades de auditoria na Petrobras.	54
Quadro 8: Pontos favoráveis e desfavoráveis na emissão de pareceres na Petrobras..	54

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Parentesco consanguíneo.....	27
Figura 2. Parentesco por afinidade.	29
Figura 3 Parecer dos Auditores.....	38

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Quantidade de pareceres emitidos nos anos 2005 a 2010	50
---	----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 PROBLEMATIZAÇÃO.....	14
1.2 OBJETIVO GERAL	15
1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	15
1.3 JUSTIFICATIVA	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 ORIGEM DA AUDITORIA CONTÁBIL.....	16
2.2 CONCEITOS E OBJETIVOS DA AUDITORIA.....	17
2.3 PLANEJAMENTOS DOS TRABALHOS DE AUDITORIA	17
2.2.1 BENEFÍCIOS QUE A AUDITORIA OFERECE EM DIFERENTES NIVEIS	19
2.2.2 RISCOS QUE COMPROMETE A AUDITORIA	20
2.2.3 REGISTROS NA CVM PARA EXERCER O PAPEL DE AUDITORO INDEPENDENTE	22
2.2.4 INDEPENDÊNCIA E ÉTICA DO AUDITOR	24
2.2.5 ANTECEDENTES DA NORMA DO AUDITOR	31
2.3 ABRANGÊNCIAS DO RODÍZIO DIANTE DAS NORMAS DO AUDITOR INDEPENDENTE	32
2.4 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE QUE REGULA A PROFISSÃO DE AUDITORIA	34
2.5 RELATÓRIOS E PARECER DE AUDITORIA.....	36
2.6 COMPONENTES DO PARECER DE AUDITORIA.....	39
2.7 TIPOS DE PARECER DE AUDITORIA	40
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	44
3.1 CLASSIFICAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS	44
3.2 CLASSIFICAÇÕES QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	45

3.3 CLASSIFICAÇÕES QUANTO AO MÉTODO DA ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	46
4 UNIVERSO DA COLETA DOS DADOS.....	47
5 ANALISES DOS DADOS E RESULTADOS.....	48
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	56
REFERENCIAS	58
ANEXO A.....	61
ANEXO B.....	63
ANEXO C.....	66

1 INTRODUÇÃO

Diante dos acontecimentos das empresas de capital aberto envolvida em escândalos, a divulgação dos relatórios contábeis é um fenômeno irreversível, ao que ele vai causar, porém depende de inúmeros sistemas tecnológicos dentro das empresas que defronta o momento da crise, os mesmo são divulgados por iniciativa de auditorias externas pelo fato dos escândalos corporativos demonstrarem grandes vulnerabilidades na emissão das demonstrações contábeis de instituições financeiras, posteriormente adotadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para as empresas de sociedades anônimas de capital aberto, ou seja, registradas na bolsa de valores do Brasil.

A crise de credibilidade presente nesses relatórios contábeis, nas empresas e a desconfiança dos investidores crescem de tal forma que as autoridades norte-americanas resolveram colaborar com a investigação no Brasil, consideram-se multas pesadas, do que na CVM brasileira e até a suspensão das negociações da empresa. Percebe-se que as firmas de auditorias necessitam adaptar o seu espaço de transparência na hora da divulgação dos pareceres de opiniões, especificando e antecipando-se as possíveis mudanças de ressalvas que possam contribuir ou não para sua permanência na empresa.

Mediante isso, a Instrução nº 457/07, determinou que as companhias abertas a partir do exercício a findar em 2010, apresentar suas demonstrações contábeis consolidadas adotando o padrão contábil internacional de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo Intenacional Accounting Standards Board (IASB).

Medida também adotada posteriormente pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) pelas normas NBC 700, TA 705, TA706, TA710, estabelecendo que o auditor independente possa emitir um único relatório contendo duas opiniões, uma sobre as demonstrações contábeis individuais adotadas no Brasil e outra sobre as consolidadas adotadas de acordo com as normas Internacional de relatório financeiro (IFRS), international Financial reporting Standards.

Portanto para que não haja uma afinidade dimensional com a firma de auditoria e a auditada é de suma importância estabelecer uma estreita ligação entre ambas a fim de deixar bem claro suas opiniões que farão distinção na hora da divulgação das informações.

A Instrução CVM nº 308 determinou que as empresas listadas em bolsas de valores e com ações negociadas no mercado brasileiro deveriam, a partir do exercício de 2004, fazer rodízios de auditores a cada cinco anos era visto que a prestação de serviços para um mesmo cliente comprometeria a independência e ética na execução dos trabalhos, mais existiam

versões controversas que defendiam o acúmulo de conhecimento para a minimização de riscos, ambas as versões foram abordadas, levantando fatos sobre empresas de auditorias envolvidas em escândalos, e a possível origem das fraudes nas divulgações contábeis (CREPALDI, 2010).

Todavia para que esse estudo aconteça e concretizem de forma eficaz tornando-se claro e relevante para as partes envolvidas, é preciso que os pesquisadores tenham o total conhecimento acerca de relatórios de auditoria na auditada para avaliar de forma contínua o grau da informação das demonstrações contábeis e do seu ambiente, percebe-se que a relação de auditor e auditada sofre cada vez mais modificações com os anos pelos os órgãos reguladores em consequências dos grandes escândalos das empresas de capital aberto onde a lei nº 6.404/1976 disciplina em seus artigos 176 a 188.

1.1 PLOBLEMATIZAÇÃO

Nas últimas décadas o cenário brasileiro se encontra em crise devido a ocorrência de grandes escândalos dentro das empresas de capital aberto, entre elas a Petrobras encontra-se com a necessidade de ser tomada alguma providência para diminuir as vulnerabilidades das demonstrações contábeis e recuperar a credibilidade das empresas no mercado de capital, em decorrência dos graves escândalos contábeis no início de 2000, as firmas de auditorias perderam o poder de auto regulação, e desde 2004 o órgão regulador o PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) uma entidade sem fins lucrativos criada pela Sarbanes-Oxley no ano de 2002 (lei americana) que impôs as empresas padrões mais rígido de controle de risco e de governança corporativa, colabora para este resultado e faz visitas não muito amigáveis aos escritórios de auditorias no mundo todo.

Entretanto no momento que se aumenta a exigência do mercado de profissionais a auditoria visa reduzir o nível de risco da empresa, se bem que essa melhoria de auditoria venha torna-se pública, através dos pareceres e relatórios contábeis divulgados pela companhia de capital aberto. (NIYAMA E SILVA, 2009. P.7).

Para atender, as exigências da divulgação dos relatórios contábeis por parte dos Órgãos Fiscalizador CFC Nº 7 DE 21/11/2014, nas empresas de capital aberto envolvida em escândalos a necessidade de investigar pontos positivos e negativos, pelo fato do surgimento dos investimentos de risco dentro da própria empresa e com a necessidade da taxaço tributária baseada nos resultados apurados em balanços.

Com base no exposto, o presente trabalho tem a seguinte questão que incentiva a pesquisa: *Será que os relatórios dos Auditores Independentes apontaram algumas irregularidades nas Demonstrações Financeiras ao longo dos últimos 10 anos na empresa Petrobras a frente dos escândalos de corrupção?*

1.2 OBJETIVO GERAL

Analisar os relatórios de auditoria a fim de verificar algumas irregularidades nas Demonstrações Financeiras ao longo dos últimos 10 anos na empresa Petrobras.

1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar os pareceres dos Auditores nos relatórios de Auditoria Independente ao longo dos últimos 10 anos;
- Discutir a preservação da ética do Auditor Independente na elaboração dos relatórios contábeis da empresa Petrobras.
- Apresentar os pontos favoráveis e desfavoráveis dos pareceres dos Auditores Independentes.

1.3 JUSTIFICATIVA

Os relatórios de Auditorias na empresa Petrobras foi uma pratica adotada com surgimento das empresas de capital aberto registrada na bolsa de valores, pois conforme mostra os escândalos há décadas, à empresa servirá como fonte para mostrar números e contradições dos envolvidos, onde estão localizadas as deficiências das opiniões dos auditores nas informações divulgadas para adotarmos meios que favoreça um melhor envolvimento de compatibilidade nas metas pessoais e institucionais, diante das consequências, para se traduzir num melhor desenvolvimento tanto na ótica pessoal como global.

Este trabalho justifica-se em virtude das irregularidades nas Demonstrações Financeiras ao longo dos últimos 10 anos na empresa Petrobras, pelo fato de que todas as normas impostas por órgãos reguladores são questionadas e criticadas tanto no mercado internacional, quanto aos profissionais que compõem as mesmas.

No âmbito acadêmico tem inúmeras especulações sobre o tema, justificam-se as críticas aos auditores independentes e a elaboração dos pareceres dos mesmos, as normas contábeis, tem como base a necessidade de punir as firmas de auditorias por ato de pareceres ilegais elaborados pelos Auditores nas organizações envolvidas em escândalos, uma vez que a empresa Petrobras se inclui nesse tipo, sendo fonte pública e privada, antes mesmo do órgão começar a testar seus controles financeiros internos contra fraudes nas empresas de auditorias e na auditada, um estudo de consultoria KPMG (rede global de firmas independentes que prestam serviços de auditoria), mostra que 80% dos comitês de auditoria e conselhos fiscais de diversas empresas brasileiras têm dúvidas sobre novas regras e ainda não se manifestaram. Nesse patamar de investigações na empresa se descobrirá pontos favoráveis e desfavoráveis nesses 10 anos, uma transformação por décadas a meio fio, num tamanho dimensional de descoberta se a empresa melhorou ou (piorou) com os trabalhos desenvolvidos no Brasil.

O fato apresentado está ligado à abordagem defendido pelos os principais órgãos reguladores do mercado brasileiro CVM e BACEM onde se entende que a perda da independência e ética dos auditores na auditada após alguns anos de relacionamento comercial podem comprometer as informações desfavoráveis da empresa.

As firmas de Auditorias Independentes revelam que o conhecimento acumulado das empresas auditadas é o principal foco de minimização de riscos, bem como os pareceres dos profissionais de auditoria considerados revisores chaves (sócio/diretor e gerente) dentro das companhias, que já contribuem para a manutenção das praticas contábeis. A consistência da pesquisa se dar pelo o acesso de materiais, livros, artigos e teses, sítios da internet, dissertações, curiosidade pessoal de quem está pesquisando em realizar uma análise sobre as opiniões emitidas na divulgação dos relatórios contábeis nas empresas que entram em escândalos constantes. Na ótica geral por não entender tantas irregularidades de empresas de capital aberto com Auditorias Independente, semelhante ao do passado e agora a Petrobras é o alvo de mais um escândalo contábil.

Acredita-se na qualidade do trabalho pra área acadêmica, desenvolvida para mostrar informações valiosas a respeito dos relatórios de Auditoria, sua contribuição teórica científica pode gerar curiosidades para alunos e professores-pesquisadores e os demais interessados pelo o assunto abordado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico está estruturado com base em conceitos de autores respeitados sobre o tema de auditoria. Inicia-se por falar um pouco sobre a Origem da Auditoria, estendendo-se para o conceito e função da auditoria. Continua a falar sobre planejamento de Auditoria, bem como, suas principais diferenças. Continua falando sobre a emissão de pareceres e tipos na empresa de capital aberto Petrobras, a figura do Auditor Independente, sobre o Parecer de Auditoria, Firma de Auditoria. Concluindo ainda sobre, os pontos favoráveis e desfavoráveis na emissão dos relatórios.

2.1 ORINGEM DA AUDITORIA CONTÁBIL

A contabilidade tem por finalidade demonstrar a situação patrimonial da entidade com base no levantamento de dados para que os usuários de tais informações possam tomar decisões. Daí a auditoria surge, com o desenvolvimento econômico dos países capitalistas.

Além do crescimento das próprias organizações com o passar do tempo, surgindo para tornar as demonstrações financeiras confiáveis. Para Hilário Franco (2007, p. 106) preconiza que:

“O objetivo do exame normal das demonstrações contábeis pelo auditor independente é a emissão do parecer sobre a adequação com que as demonstrações apresentam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as modificações na posição patrimonial e financeira, de conformidade com princípios contábeis geralmente aceitos.”

Segundo Sá (2002, p.21) ressalta que “a denominação do auditor é muito antiga, mas não ao certo sua origem nem a data precisa em que se consagrou, admitindo que pudesse ter sido adotada por volta do século XIII, na Inglaterra, no reinado de Eduardo I”.

Perez Júnior (2010, p. 1) corrobora dizendo que. A palavra auditoria origina-se do latim *audire* (ouvir) e foi utilizada inicialmente pelos ingleses (*auditing*) para significar o conjunto de procedimentos técnicos para revisão da contabilidade.

A administração de uma sociedade tem o dever de apresentar demonstrações contábeis e divulgações adequadas e esclarecedoras á opinião pública. O parecer dos auditores sobre esses demonstrativos é elemento fundamental na extensão que se traduz em sinônimo de confiabilidade ás demonstrações prestadas de acordo com Crepaldi (2011, p.4).

2.2 CONCEITOS E OBJETIVOS DA AUDITORIA

Auditoria é um estudo detalhado das atividades desenvolvidas nas organizações e tem objetivo de, que tem o objetivo de constatar se elas estão de acordo com as disposições legais das normas e princípios emanados.

Segundo Attie (2011, p. 5), afirma que a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

O objetivo da auditoria contábil é analisar se as demonstrações refletem de acordo com o patrimônio da empresa, ou seja, financeira e econômica. Entretanto o auditor necessita controlar e planejar o quadro de seu trabalho de acordo com o controle interno principalmente na parte contábil na sua extensão de procedimentos de auditoria e coletar informações que comprove a real situação das demonstrações contábeis daí passa a avaliar e emitir opiniões sobre as mesmas.

De acordo com Crepaldi (2013, p. 16) diz que o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada.

Porém pra que relatórios contábeis evitem ser divulgada de forma errada, a auditoria tem uma grande responsabilidade de se manter ativa e real, sobre a sua função que é a de assessoram tudo que pertence à empresa e a terceiros. A auditoria é identificada de duas formas, onde as mesmas tem papel fundamental no mercado que cada vez sua competição fica dimensional a cada década que passa da qual investiga e pesquisa se realmente estão de acordo com os princípios e as normas de contabilidade.

Assim, Crepaldi (2011, p. 15) conclui:

“Devemos reiterar que a auditoria contábil tem por objetivo confirmar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios de Contabilidade geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis refletem adequadamente a situação econômica e financeira do patrimônio e os resultados do período administrativos examinado, bem como as informações complementares a elas adicionadas.”

2.3 PLANEJAMENTOS DOS TRABALHOS DE AUDITORIA

Esse planejamento é muito importante pela sua abrangência de estabelecimento de metas para realizar o trabalho com eficiência, ou seja, seu nível de conhecimento sobre as

informações nos negócios de uma organização seja aplicável como identificação das questões a serem averiguadas.

Portanto esse trabalho de auditoria deve ser documentado pelo profissional que organiza e detalha comportamento que será incluído, em forma de natureza na sua extensão de programas que serve como roteiro de execução de trabalho para serem revisados e atualizados sempre que surgir novas informações. Considerarem-se os fatos relevantes para a execução dos trabalhos como:

- A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- A existência de entidade associadas, filiais e partes relacionadas;
- A necessidade de atender os prazos estabelecidos pelo próprio órgão ou por terceiros.
- A execução individual ou em conjunto com outros órgãos.

Essas atividades de planejamento variam de acordo com o porte da complexidade da empresa como o caso da Petrobras é muito lenta e complexa do que uma empresa de pequeno porte, embora a experiência e de membro-chave por que já tem experiência naquela determinada situação também devem ser consideradas as mudanças da empresa e daí o planejamento vai mudar seja para ajudar ou afetar de alguma forma.

Isso mostra como o planejamento é benéfico para as demonstrações contábeis onde as maneiras vão variar de duas formas;

- Auxiliar o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas importantes da auditoria.
- Auxiliar o auditor a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais.

Conforme NBC T 11- IT-07 O Planejamento da Auditoria é a etapa do trabalho na qual o auditor independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada, elaborando-o a partir da contratação dos serviços, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria eficaz.

Para saber se realmente o planejamento é eficaz Oliveira destaca:

O auditor deverá elaborar o planejamento conforme as Normas Profissionais de Auditor Independente, respeitando os prazos entre outros compromissos assumidos com a entidade. Para efetuar o planejamento é exigido adequado nível conhecimento sobre as atividades, fatores econômicos, legislação aplicável e práticas operacionais da entidade e nível geral de competência de sua administração. (Oliveira et al 2008, p. 30)

2.2.1 BENEFÍCIOS QUE A AUDITORIA OFERECE EM DIFERENTES NIVEIS

Entretanto o empresário contrata um auditor independente para sua empresa de acordo com a segurança do trabalho que se pode oferecer na hora de corrigir as contas da empresa, e ao mesmo tempo o levantamento de ambos referentes aos controles da empresa e dos procedimentos administrativos e financeiros, em todas as áreas importantes, que pertence à área de risco da empresa.

Pelo o fato dos empresários terem um auditor de extrema confiança para discutir os aspectos do negócio principalmente o no planejamento tributário em fim é um aconselhei-lo pra todas as horas. Diante desse aspecto a auditoria é vantajosa para o controle da administração segundo Crepaldi, diz que a auditoria é vantajosa para administração da empresa, pois:

Contribui para obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira da empresa auditada;
 Aponta falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos.
 Para os investidores e titulares do capital (sócios):
 Contribui para maior exatidão das demonstrações contábeis;
 Possibilita melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira da empresa auditada;
 Assegura maior exatidão dos resultados apurados. (CREPALDI, 2013, p.16)

Diante das análises de seu objeto chave o auditor pode identificar falhas nos sistemas operacionais e daí sugere algumas informações para a empresa nos seus controles internos e nos seus procedimentos contábeis e fiscais. Porém tudo é realizado através de um relatório contábil que será discutida com todos os membros envolvido da auditada, o auditor sugere algumas dicas na alteração dos documentos fiscais que às vezes permite a auditada diminuir a sua carga tributária. É partir desse aspecto que entra os benefícios para o fisco que são:

- Permite maior exatidão das demonstrações contábeis;
- Assegura maior exatidão dos resultados apurados;
- Contribui para maior observância das leis fiscais.

Portanto o mercado financeiro é intenso dentro das empresas mundiais, pode-se considerar a auditoria como fato relevante para sociedade em geral, principalmente no Brasil que a consciência da população já responde pelo o fato de haver tantas irregularidades nas informações que interessa ao público. A veracidade das informações contábeis leva ao público acreditar que determinada empresa tem valor nas contas, principalmente quando se trabalha com grande quantidade de funcionários na empresa, por isso é que se estabelece a essência da auditoria no setor econômico social, ou seja, no grau maior de confiabilidade para a sociedade que interliga em trabalhadores e população, etc. Em geral como.

- Maior credibilidade das demonstrações contábeis da entidade auditada;
- Assegura a veracidade das informações, das quais dependerá a tranquilidade.
- Quanto à sanidade das empresas e garantias de empregos;
- Informa o grau de solidez e a evolução da economia nacional (através das demonstrações contábeis).

2.2.2 RISCOS QUE COMPROMETE A AUDITORIA

Na contabilidade existem inúmeros fatores que compromete o trabalho do profissional que segue essa carreira, a prova maior, é o auditor que trabalha parra uma auditada, onde este tem que emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis onde muitas vezes tem significados incorretos. Na auditoria é feita as análises de risco na fase do planejamento dos trabalhos onde os dois níveis têm relevância maior.

De acordo com o CFC risco de auditoria “é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas”.

O auditor procura conseguir conhecimento e compreensão da auditada, para analisar as informações inerentes ao trabalho a ser executado, o objetivo do objeto examinado é fornecer fontes para a elaboração do plano da auditoria e permitir uma adequada realização dos exames, com a identificação do setor e os critérios estabelecidos.

As referentes informações são encontradas por causa das análises de observações referentes à legislação básica da auditada como, relatórios documentos gerencial, onde as entrevistas são feitas com os funcionários dos principais departamentos, onde os objetivos e as metas serão levados em considerações com finalidades das atividades principais dos controles administrativos, por isso que o auditor avaliar o risco da auditada.

Conforme a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 11, de 21.01.1997, do Conselho Federal de Contabilidade, no item 11.2.3.1:

“risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas”.

A relevância dos riscos segue com dois níveis em suas análises o geral e o específico, o primeiro relacionado com as demonstrações contábeis resolvidas junto com a qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e o segundo é o saldo das contas ou natureza e volume das transações, Maciel que:

“risco é uma ameaça inerente, á exposição a algo danoso, perigoso, que afete consideravelmente algum objetivo pré – estabelecido”. Adaptada “para o contexto,” “Auditoria” é um exame sistemático das atividades desenvolvidas em determinada empresa ou setor, que tem o objetivo de averiguar se elas estão de acordo com as disposições planejadas ou estabelecidas previamente. (MACIEL, 14/ 12/2014)

Em consonância também com as normas do CFC (2008) o profissional auditor deve analisar o processo de avaliação de risco através dos aspectos a seguir:

Função e envolvimento dos administradores nas atividades da entidade;
A estrutura organizacional e os métodos de administração adotados, especialmente quanto a limites de autoridade e responsabilidade;
As políticas de pessoal e segregação de funções;
A fixação, pela administração, de normas para inventário, para conciliação de contas, preparação de demonstrações contábeis e demais informes adicionais;
As implantações, modificações e acesso aos sistemas de informação computadorizada, bem como acesso a arquivos de dados e possibilidade de inclusão ou exclusão de dados o sistema de aprovação e registro de transações;
As limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ou administrativos; e.
As comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados.

Porém para amenizar as situações na realização dos exames, as informações adquiridas devem se arrecadadas com muito cuidado somente no plano de auditoria, cadastradas e arquivadas junto com os trabalhos elaborados nessa análises, para que seja de forma ampla um ano ou quatro anos, num intervalo de tempo de auditoria, as informações documentadas devem ser acompanhadas, examinadas, avaliadas e atualizadas e aplicadas também.

As disposições mostradas refletem a importância dos registros das informações essenciais e os assuntos abordados que são de extremo valor e que podem ao mesmo tempo afetar a auditada, e que chegue a um contexto necessário para fornecer subsídios quando for executar as atividades.

Pode-se permitir um grau de conhecimento da auditada, onde os documentos, e a legislação possam criar estatutos e leis que pode até afetar os negócios da entidade, ou seja,

quanto maior o volume e a complexidade das operações maior o risco do auditor não saber identificar uma distorção relevante nas demonstrações ou nas transações feita pela entidade. Onde esses riscos seguem um estágio que vai além da compreensão e conhecimento da entidade auditada como:

- O Risco Inerente é a probabilidade de ocorrerem deficiências com materialidade nas demonstrações financeiras ou nos saldos das contas, sem contar com o sistema de controle instituído na empresa, é o risco que deriva das características da própria empresa.
- O Risco de Controle é a probabilidade de ocorrência de uma deficiência com materialidade nas demonstrações financeiras ou nos saldos das contas sem ser oportunamente evitada ou detectada pelo sistema de controle instituído na empresa.
- O Risco de Detecção, onde a probabilidade dos procedimentos realizados pelo auditor não detectarem uma deficiência com materialidade nas demonstrações financeiras ou nos saldos das contas.

2.2.3 REGISTROS NA CVM PARA EXERCER O PAPEL DE AUDITOR INDEPENDENTE

Porém o profissional Auditor exerce formas diferentes no seu trabalho, desenvolve fundamental importância nos seus trabalhos, especificamente apresentadas para outra pessoa revisora chave do exercício, procura provar se as demonstrações financeiras estão de acordo com os procedimentos exigidos pela norma, Almeida menciona que:

“O objetivo do auditor externo é planejar o seu trabalho adequadamente e avaliar o sistema de controle interno, relacionado com o porte contábil e proceder à revisão analítica das contas”. (2012, p.12)

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade-Técnica (NBC T) 11, “A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica, as práticas prevalecem já consagradas pelos organismos próprios”.

O auditor tem uma imagem fundamental diante dos seus trabalhos, por isso ele é obrigado está registrado nas normas de auditoria, tanto na pessoa física como na pessoa jurídica e seu registro é feito na Comissão de Valores Mobiliários IN CVM 308/99. De acordo com Crepaldi (2013, p.16), o ART. 3º da CVM diz que para fins de registro na categoria de auditor independente- PF deverá o interessado atender as seguintes condições:

Estar registrado em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;
 Haver exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis, dentro do território nacional, por período não inferior a cinco anos, consecutivo ou não, contados a partir da data do registro em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador, nos termos do art. 7º;
 Estar exercendo atividade de auditoria independente, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes;
 Possuir conhecimento permanentemente atualizado sobre o ramo de atividade, os negócios e as práticas contábeis e operacionais de seus clientes, bem como possuir estrutura operacional adequada ao seu número e porte;
 Ter sido aprovado em exame de qualificação técnica prevista no art. 30.

De acordo com o Art. 4º imposta pela CVM para fins de registro na categoria de Auditor Independente - Pessoa Jurídica deverá à interessada atender às seguintes condições:

I - estar inscrita no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, sob a forma de sociedade civil, constituída exclusivamente para prestação de serviços profissionais de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador;
 II – que todos os sócios sejam contadores e que, pelo menos a metade desses, seja cadastrada como responsáveis técnicos, conforme nos disposto §§ 1º e 2º do art. 2º;
 III – constar do contrato social, ou ato constitutivo equivalente, cláusula dispondo que a sociedade responsabilizar-se-á pela reparação de dano que causar a terceiros, por culpa ou dolo, no exercício da atividade profissional e que os sócios responderão solidaria e ilimitadamente pelas obrigações sociais, depois de esgotados os bens da sociedade;
 IV – estar regularmente inscrita, bem como seus sócios e demais responsáveis técnicos regularmente registrados, em Conselho Regional de Contabilidade;
 V – terem todos os responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar parecer de auditoria em nome da sociedade, conforme nos disposto §§ 1º e 2º do art. 2º, exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis, comprovada nos termos do art. 7º; dentro do território nacional por períodos não inferiores há cinco anos, consecutivos ou não, contados a partir da data do registro em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;
 VI - terem sido todos os responsáveis técnicos aprovados em exame de qualificação técnica prevista no art. 30.
 VII – manter escritório profissional legalizado em nome da sociedade, com instalações compatíveis com o exercício da atividade de auditoria independente, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes;
 e VIII - manter quadro permanente de pessoal técnico adequado ao número e porte de seus clientes, com conhecimento constantemente atualizado sobre o seu ramo de atividade, os negócios, as práticas contábeis e operacionais.

Considera-se as normas de auditoria de extrema importância para o desenvolvimento das atividades da administração de uma instituição sua função maior é monitorar todos os procedimentos, sejam efetivamente seguidos e refletidos pelos critérios contábeis exigidos. Tem como objetivo de acrescentar valor e melhorar as operações e resultados de uma instituição.

Ao mesmo tempo cumpre sua finalidade de avaliar e melhorar a eficácia dos procedimentos de gerenciamentos da gestão não está isento dos demais membros da organização nem das suas responsabilidades que são lhe dadas. Quanto a esses objetivos da auditoria independente Attie (2011. p.22) afirma que assegura a fidedignidade da informação e observa as políticas e planos dos procedimentos exigidos pelas auditadas.

Porém a Auditoria independente abrange a administração como um todo, principalmente quando a companhia se vale de auditoria interna também. Uma vez que o CFC da Resolução nº 986/03, na sua aprovação da NBC T 12 ressalta:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

A atividade de Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não conformidades apontadas nos relatórios. (Grifado)

Os auditores exercem trabalhos diferentes quanto a sua independência dentro da empresa.

2.2.4 INDEPENDÊNCIA E ÉTICA DO AUDITOR

É importante ressaltar que a independência e ética do auditor são atributos essenciais para exercer seus trabalhos na auditoria, tem-se falado muito sobre o conceito de ética na ótica global do profissionalismo humano, principalmente quando está relacionado à contabilidade, já que o pensamento sobre costumes éticos transcende os estudos científicos,

filosóficos ou teológicos, indo adentrar-se na consideração, facilmente observáveis empiricamente no nosso dia-a-dia, a exemplo o fenômeno da corrupção.

Tem-se ética como uma conduta do ser humano, tanto do ponto de vista bem ou mal, ou seja, trazemos no berço nossa conduta do ser fiel e justo, principalmente quando envolve o respeito das pessoas e fidelidade do nosso exercício pessoal. Onde toda pessoa é livre e dono das suas próprias vontades para decidir o que realmente é certo ou errado Segundo Rothbard.

Ética da Liberdade é a resposta para a questão de o que me é permitido fazer aqui e agora: toda pessoa é a proprietária de seu próprio corpo físico assim como todos os recursos naturais que ela coloca em uso através de seu corpo antes que qualquer um o faça a propriedade implica no seu direito de empregar estes recursos como lhe convém até o ponto que isto não afete a integridade física da propriedade de outro ou delimita o controle da propriedade de outro sem consentimento dele. (ROTHBARD, 2010, p.18)

De acordo com as Normas de Auditoria (NBC T AS) Normas de Revisão (NBC TR s) e Normas de Asseguração (NBC T Os). Conceitua Independência como:

”Independência de pensamento postura que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional.”

Quando se houve falar de independência e ética na auditoria voltamos logo para o cenário internacional de escândalos contábeis nas demonstrações financeiras das empresas onde houve a grande necessidade de mudança no setor interno das firmas de auditorias independentes dando oportunidade a especializações para esses profissionais exercerem a profissão. Que eram anteriormente previstos e contratados relacionados com o exame das demonstrações contábeis pelo fato de passarem longo tempo auditando a mesma empresa, a independência é tão importante para o auditor externo que muitas vezes ele pode entrar em conflito com os interesses existentes até chegar o ponto de perdê-la.

De acordo com o CFC e CVM, também o BACEN, os conflitos de interesses encontram-se por todos os países nacionais e internacionais, em exclusivo a SEC, do International Federation of Accountants (IFAC) e do AICPA.

O AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) define a independência como consciência, sobretudo da objetividade e da integridade com atitude ética e influência externa. A independência do auditor confere credibilidade às suas opiniões sobre as demonstrações financeiras. De acordo com o CÓDIGO DE ÉTICA dos auditores independentes a objetividade dos auditores internos exhibe o mais alto grau de objetividade

profissional na coleta, avaliação e comunicação de informações sobre a atividade ou processo examinado. Os auditores internos efetuam uma avaliação equilibrada de todas as circunstâncias relevantes e não são indevidamente influenciados pelos interesses próprios ou de terceiros na formulação dos julgamentos.

O auditor tem que ser objetivo nas suas tomadas de decisões referente à empresa, e conter-se de total liberdade para exercer sua postura profissional independentemente do vínculo da auditada, como menciona a CVM, na Instrução nº 308/99.

Porém independência como consciência segundo Sá (2001, p.42) é definido pelo;

Estado decorrente de mente e espírito, através do qual não só aceitamos modelos para conduta, como efetivamos julgamentos próprios; ou ainda, nos condicionamos, mentalmente, para a realização dos fatos inspirados na conduta sadia para com nossos semelhantes em geral e os de nosso grupo em particular e também realizamos críticas a tais condicionamentos.

O fato de cumprir-la toda a atividade refere à ética que cada ser pelo o que acha certo e responsável, onde a natureza humana se faz óbvio a obrigação perante as normas que são impostas para a convivência com a sociedade em geral. Se tratando da profissão contábil o profissional deve seguir o padrão da ética de acordo com um código de ética que é lhe imposta para a execução dos trabalhos.

Esse código de ética pode-se relatar que é um bom instrumento para a busca de princípios, visão e missão de uma empresa ou um determinado trabalho, onde serve para orientar terceiros que investe suas ações para outros colaboradores ou diferentes públicos que interage entre – si, é de extrema importância à reflexão de cada um que faz parte da instituição tenha responsabilidades de vivenciá-los.

Entretanto para que esse código seja eficiente é preciso que seja alocado num padrão de base antepassada da própria consciência humana do que certo ou errado, pelo fato que a contabilidade abrange a terceiros no padrão social geral. Sá (2001) ressalta que um código de ética deve seguir “as virtudes básicas que são comuns a todos os códigos. As virtudes específicas de cada profissão representam as variações diversas estatutos éticas”.

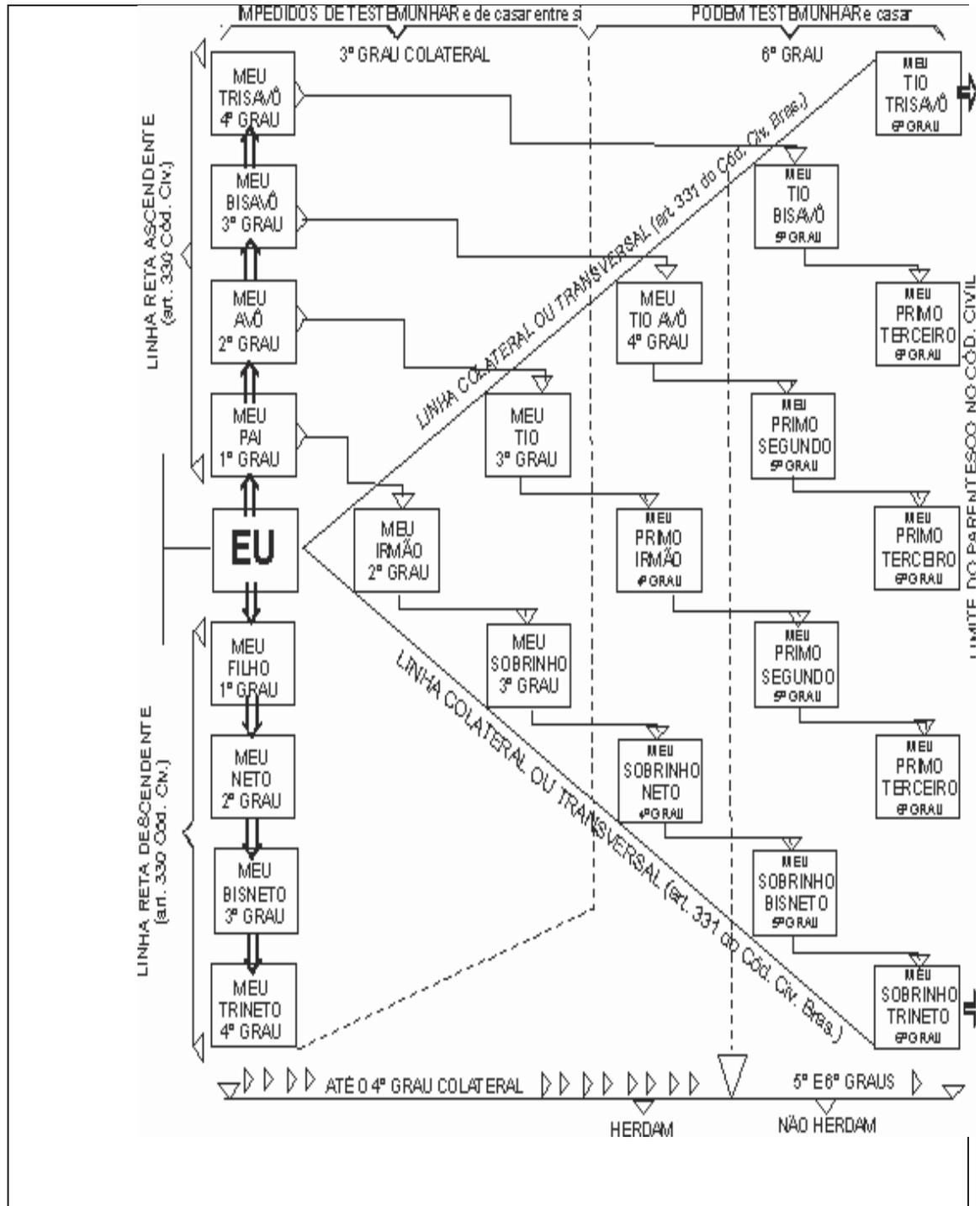
A independência do auditor pode ficar comprometida se acaso vim a se misturar com relações impróprias a sua profissão, não se pode deixar influenciar por estranhos ou por preconceitos a qualquer elemento visível ou afetivo que resulte o comprometimento de perda, efetiva ou aparente de sua independência. De acordo com o Código de Ética da Federação Internacional de Contadores – IFAC.

Ameaças podem ser criadas por ampla gama de relações e circunstâncias. Quando um relacionamento ou circunstância cria uma ameaça, essa ameaça pode comprometer, ou pode ser vista como se comprometesse, o cumprimento dos princípios fundamentais (veja “Definições” ao final desta Norma) por um auditor. Uma circunstância ou relacionamento podem criar mais de uma ameaça, e uma ameaça pode afetar o cumprimento de mais de um princípio fundamental.

Como demonstra o CFC, o auditor estará impedido de exercer sua profissão que tenha tido no período a que se refere à auditoria ou durante a execução dos serviços, de acordo com a entidade auditada, seja suas coligadas, controladas e controladoras ou integrantes do mesmo nível financeiro e econômico.

- **Vínculo conjugal** ou de **parentesco consanguíneo em linha reta**, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por **afinidade** até o 2º grau, com administradores, acionistas, sócios ou com empregados que tenham ingerência na sua administração ou nos negócios, ou seja, responsáveis por sua contabilidade.

Os vínculos podem ser assim demonstrados no quadro a seguir:



Fonte: <http://www.gontijo-familia.adv.br/monografias/mono05.html>.

São varias as ameaças que pode atingir a independência do auditor dentre ela podemos citar de acordo com as Normas de Auditoria (NBC T A s), Normas de Revisão (NBC T R s) e Normas de Asseguração (NBC T O s).

Ameaça de interesse próprio é a ameaça de que interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do auditor;

Ameaça de auto - revisão é a ameaça de que o auditor não avaliará apropriadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele, ou por

outra pessoa da firma dele, nos quais o auditor confiará para formar um julgamento como parte da prestação do serviço atual;

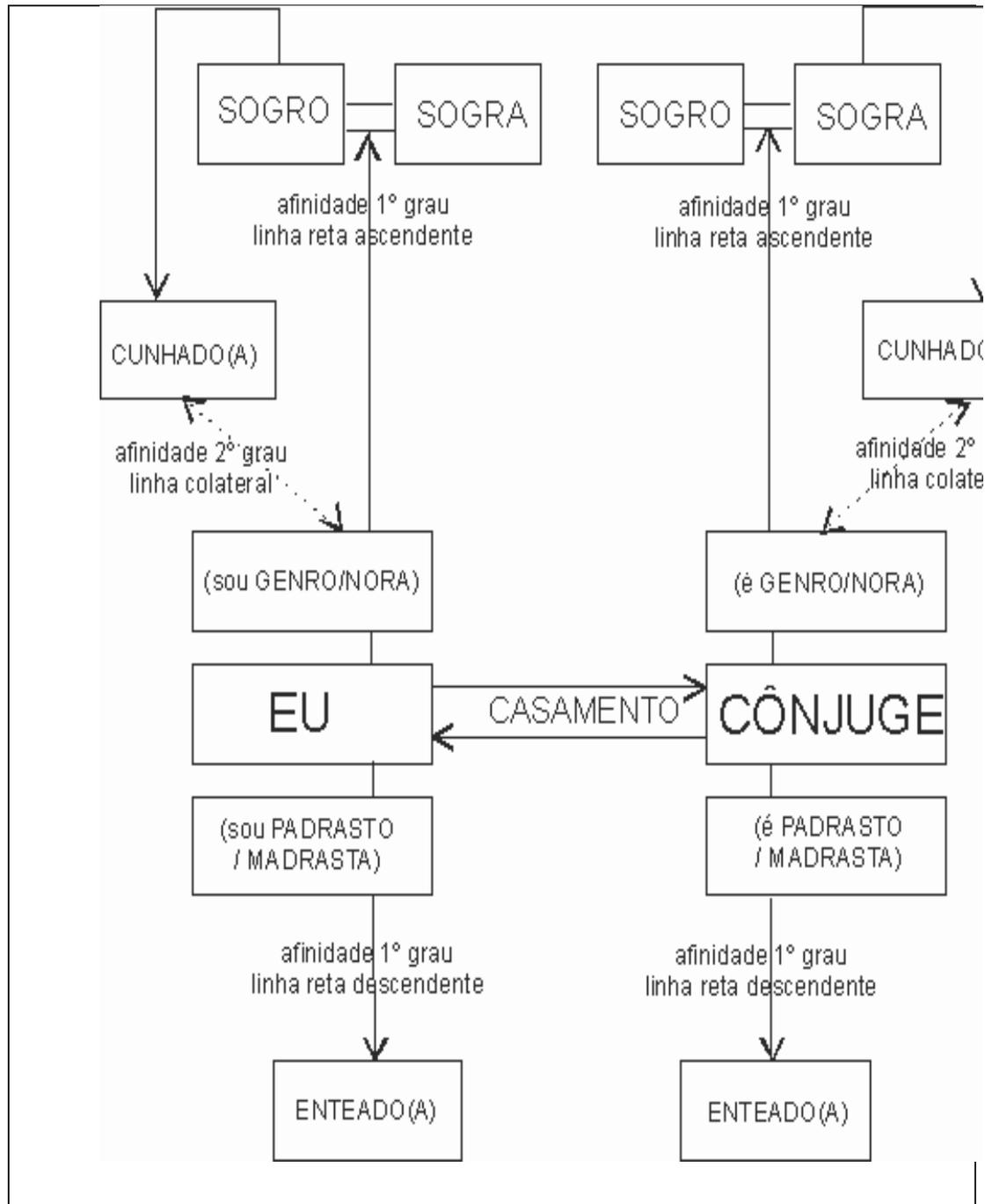
Ameaça de defesa de interesse do cliente é a ameaça de que o auditor promoverá ou defenderá a posição de seu cliente a ponto em que a sua objetividade fique comprometida;

Ameaça de familiaridade é a ameaça de que, devido ao relacionamento longo ou próximo com o cliente, o auditor tornar-se-á solidário aos interesses dele ou aceitará seu trabalho sem muito questionamento;

Ameaça de intimidação é a ameaça de que o auditor será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o auditor.

Em relação ao seu trabalho o auditor não pode ter afinidade que comprometa sua integridade profissional e vínculo com a empresa, seu trabalho tem que ser efetuado de acordo com as normas e princípios contábeis, principalmente quando se trata:

- **Relação de trabalho** como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos;
- Participação direta ou indireta como **acionista ou sócio**;
- **Interesse financeiro direto**, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro indireto compreendido a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;
- **Função ou cargo incompatível** com a atividade de auditoria independente;
- Fixado **honorários condicionais ou incompatíveis** com a natureza do trabalho Contratado; e
- Qualquer outra situação de **conflito de interesses de familiares** no exercício da auditoria independente, na forma que vier a ser definida pelos órgãos reguladores em fiscalizadores. A figura mostra alguns dessas separações:



Fonte: <http://www.gontijo-familia.adv.br/monografias/mono05.html>.

Portanto diante deste contexto o auditor deve ter responsabilidade para exercer seus trabalhos, com capacitação profissional e treinamento específico, tendo o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização de suas tarefas, seus honorários devem estabelecer e documentar avaliação mediante serviços. Não podendo misturar-se de vínculos familiares ou parentescos com seu trabalho.

A guarda dos documentos obriga o auditor a conservar seus papéis de trabalho durante cinco anos, a partir da data da emissão do parecer, seu sigilo permanece conforma as

informações obtidas enquanto exercer seu trabalho não espalhando para terceiros, em nenhuma circunstâncias, principalmente quando não se tem autorização expressa pela instituição que audita.

Sabe-se que o auditor independente atua pelo o contrato da empresa, mas a sua responsabilidade não afeta de modo nenhum quando for utilizado pelo o trabalho de um auditor interno, todavia fica restrita a sua competência se for utilizado por um especialista contratado pela a empresa. Cumprir-se de princípios que estabelece a profissão contábil segundo O CÓDIGO DE ÉTICA DO CFC 100.5 da seção 100.

- Integridade – ser franco e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais.
- Objetividade – não permitir que comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros afetem o julgamento profissional ou de negócio.
- Competência profissional e devido zelo – manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível necessário para assegurar que o cliente ou empregador receba serviços profissionais competentes com base em acontecimentos atuais referentes à prática, legislação e técnicas, e agir diligentemente e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.
- Sigilo Profissional – respeitar o sigilo das informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais e, portanto, não divulgar nenhuma dessas informações a terceiros, a menos que haja algum direito ou dever legal ou profissional de divulgação, nem usar as informações para obtenção de vantagem pessoal ilícita pelo contador ou por terceiros.
- Comportamento profissional – cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

2.2.5 ANTECEDENTES DA NORMA DO AUDITOR

Devido muitos escândalos contábeis ocorridos no final do século XX e início do século XXI com as empresas Enron, World Com, Parmalat, entre outras a independência e ética do auditor foram questionadas no mercado de capitais diante de uma sociedade de auditoria, devido esses acontecimentos surgiu a Lei Sarbanes-Oxley (“SOX”), aprovada em julho de 2002, pelo governo americano dando credibilidade para esse mercado.

O objetivo maior dessa lei foi aprimorar os controles financeiros das instituições e testar sua eficiência para que outros escândalos não aconteçam, permite a transparência e credibilidade nas informações com segurança evitando fraudes e fuga dos investidores. A SOX é um sistema onde as corporações são dirigidas e monitoradas, tomando transparente o relacionamento de diversos públicos.

Deu-se uma grande oportunidade para as exigências de auditoria com a estruturação de outros órgãos como a SEC (Securities and). Exchange Commission, NYSE (Ney York Stock Exchange a CEO E O CFO determina como as empresas devem ser auditadas). Muitas empresas brasileiras são enquadradas nessa lei por possuírem títulos mobiliários a SOX modificou a forma de auditorias como a criação do PCAOB (Public Company Accounting

Oversight Board) estabelecendo os critérios de independência e ética do auditor nos seus trabalhos.

No Brasil houve a necessidade da criação da norma pelo o BACEN no ano de 1972 e também a CVM em 1976 onde deu o direito da criação da lei 6.404/76, onde o profissional de auditoria passou-se a ser mais conhecido no mercado e principalmente nas demonstrações contábeis das instituições principalmente as sociedades de capital aberto.

Tanto no Brasil como no mundo é evidente que as empresas passaram adequar controle de tecnologias de informação para desenvolver suas atividades, o auditor foi figura confiável para ajudar terceiros e avaliar os riscos dos negócios é também para preparar estratégias financeiras. De acordo com a INTOSSAI (2013, p.16), Auditoria de Tecnologia da Informação:

“Fornecer orientações sobre o controle dos sistemas de segurança tecnologia da informação nas organizações pública; apresenta uma visão geral dos procedimentos e metodologia bem como informações sobre a forma como se aplicar”.

Para se programar uma auditoria que preza transparência na área de tecnologia da informação dentro de uma empresa que trabalha com clientes e principalmente com a alta da administração, é necessário um sistema de informação utilizado para determinar a capacidade de atender as necessidades da empresa, Porém deverá fiscalizar se as leis estabelecidas pelo serviço de TI estão sendo cumpridas.

Entretanto uma boa auditoria deverá elaborar metas, detectar pontos críticos e reduzir os riscos que possam arriscar o cumprimento dessas metas, a Cnasi afirma que:

Garantir segurança aos processos utilizados dentro da área de TI, a auditoria pode representar uma chance da empresa se organizar melhor, controlando e gerindo esses processos frequentemente e garantindo, assim, a possibilidade de estar sempre um passo a frente no mercado. (CNASI, 14/01/2016)

Segundo a INTOSAI (2013, P.16) as normas de auditoria são as que proporcionam ao auditor uma orientação de determinar a extensão das medidas e dos procedimentos de auditoria a serem empregadas para atingir os objetivos, constituem parâmetros de referência para avaliar qualidade dos resultados.

2.3 ABRANGÊNCIAS DO RODÍZIO DIANTE DAS NORMAS DO AUDITOR INDEPENDENTE

Com o advento dos escândalos do século XXI o rodízio dos auditores independentes passou a ser fonte principal na discussão do mercado, por causa da longa duração de convivência que os empresários tinham com uma firma de auditoria, comprometendo a

independência e ética do auditor com a auditada a Lei da Sarbanes-Oxley em 2002 nos Estados Unidos da América obrigou a rotação de todos os sócios e clientes à troca de firma de auditoria.

Já no Brasil no ano de 2001, o rodízio foi introduzido pelas empresas de auditoria independente e também pelo o BACEN e a CVM instrução nº 308 de maio de 1999 nas empresas de capital aberto que efetuasse o rodízio a partir do exercício de 2014. Pelo o fato que auditor independente pessoa física ou jurídica não podem exercer serviços para um mesmo cliente, em prazos maiores á cinco anos consecutivos de três anos para a sua recontração.

Devido muitas experiências observadas sobre o rodízio houve várias criticas sobre o mesmo dando oportunidades para vários países e normas discutirem inclusive o IBRAICON, ressaltou numa entrevista para a mídia em 20 de janeiro de 2014 numa segunda-feira que não há comprovação de que o rodízio obrigatório das firmas de auditoria aumente a qualidade do serviço prestado, os estudos demonstram que ele pode afetá-lo negativamente, principalmente quando os períodos forem mais curtos. Há vantagens da contratação por longo prazo, para que o auditor obtém conhecimento e entendimento significativo da empresa ao longo do tempo, bem como dos seus riscos, o que pode melhorar a auditoria.

Além disso, desenvolva experiência e credibilidade perante a entidade, demonstrando, ao longo do tempo, a sua especialização técnica contábil, a qualidade do seu trabalho e o seu conhecimento do negócio da empresa. Pode-se concluir é que não há comprovação de que o rodízio obrigatório das firmas de auditoria aumente a qualidade do serviço prestado. De acordo com uma entrevista para o valor econômico no IBRAICON em 16/12/2011 o AICPA afirma que:

“A rotação do rodízio pode aumentar e muito o risco de fraude nos balanços se melhorar pode sair muito caro para as firmas de auditoria.” (AICIPA, 2011)

Segundo o CFC dos estados Unidos (AICPA, na sigla em inglês) também se posicionou contra o rodízio dos auditores durante uma entrevista de audiência pública referente ao tema, numa entrevista no dia 16 de dezembro de 2011 em um órgão americano afirma que:

Pesquisas apontam que a experiência profissional e o conhecimento institucional são fatores que com potencial de melhorar a qualidade das demonstrações. "A rotação obrigatória claramente iria prejudicar a capacidade do auditor de acumular conhecimento e experiência institucional", afirmou a associação de auditores. (AICIPA, 2011)

Portanto a questão que decorre o fato do papel desempenhado pelo o auditor independente é diferente do papel exercido pelo o consultor de empresas. O auditor a responsabilidade é diferente das relativas funções de consultoria, daí é que vêm os diversos tipos de conflitos na auditada, cabe designar a capacidade de seus trabalhos desenvolvidos.

2.4 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE QUE REGULA A PROFISSÃO DE AUDITORIA

No dia 18 de março de 2011 a resolução CFC nº 1.328 classificou os profissionais e técnicas nas normas Brasileiras de contabilidade em preceitos para serem seguidos no decorrer dos seus trabalhos, já as normas técnicas, definem preceitos de regras e procedimentos para serem usados no decorrer de todos os exercícios (CRC/RS 2014). Como podemos observar o quadro 1 mostra as principais normas vigentes.

Quadro 1: Normas de Auditoria

Tipo de norma	Nome da norma	Competência
Normas profissionais	NBC PG	Geral
	NBC PA	Auditor independente
	NBC PP	Norma do perito
Normas Técnicas	NBC TG	Geral (normas completas simplificadas para PME e específica.
	NBC TSP	Setor público
	NBC TA	Auditoria independente de informação histórica
	NBC TR	Revisão de informação contábil histórica
	NBC TO	Asseguração de informação não histórica
	NBC TSC	Serviço correlato
	NBC TI	Auditoria interna
	NBC TP	Perícia

Fonte: CRC/RS, 2014.

Porém nessa realização de exercício de auditoria, os órgãos e as normas ditam que:

O planejamento é fundamental para a competência dos assistentes em execução, deve ser orientado pelo auditor responsável, pois são esses que devem fiscalizar os controles internos da companhia auditada. Se o auditor não vim obter fontes correlatas dos exercícios elaborados o trabalho deve se estender até ter evidências verdadeiras para se elaborar os pareceres de opiniões.

Segundo Almeida (2010, p.9 a 16), Deve-se observar a opinião do auditor de acordo com os elementos das normas, ou seja: 1- informar se a análise das demonstrações foi efetuada de acordo com os princípios de contabilidade e 2- se a aplicação dos princípios foi feita no exercício atual em conformidade com o exercício anterior.

Na execução de seu exercício, os auditores podem vim a cometer erros graves que poderá abalar seu cumprimento com as normas ditada pelos órgãos responsáveis pode até manipular os dados contábeis e até chega maquiar muitos dados, ou seja, aproveita de informações de terceiros em benefício próprio. Segundo Almeida (2011), esses são os órgãos responsáveis a esses atos, embora saibam que o IBRAICOM é responsável por esses profissionais não tem poder nenhum para julga-lo e sim aplicar punições cabíveis. Assim segue o quadro:

Quadro 2: Órgãos Responsáveis

Órgão	Evolução	Atuação
CVM	Criada em 1976, entidade vinculada ao ministério da fazenda.	Credencia, suspende disciplina, supervisiona e administra carteiras na bolsa de valores.
CRC	Associação de classe profissional contabilidade	Responsável pelo registro da profissão contábil.
CPC	Comitê de pronunciamento contábil, idealizado da união de esforços.	Convergência internacional e centralização na emissão de normas e representação de processos democráticos.
IBRAICOM	Criado em 1971, para atender as expectativas dos profissionais de auditoria.	Representam os auditores, contadores e toda classe contábil.
CFC	Criado no Brasil, pelo Decreto da lei 9.295/46. Autarquia de caráter corporativo sem vinculo com a administração.	Orienta, decide e regula os princípios de contabilidade e varias outras coisas.

Fonte: AMEIDA (2011)

2.5 RELATÓRIOS E PARECER DE AUDITORIA

Pode-se constatar o relatório como um mecanismo técnico, onde o profissional de auditoria informa e apresenta suas conclusões de todo o trabalho realizado, dando sua contribuição de referencia para a tomada de decisões. Esse relatório contém peças fundamentais, como meio fim de informar os resultados de nossos trabalhos, ou seja, todo objeto que é fornecido pelo o auditor, tendo uma preocupação imensa no cuidado de planejar o meio escrito.

Todavia um auditor faz um relatório, por que sua fase final do processo de auditoria chegou ao fim e demonstra em uma escrita de ordem e minúscula das reais informações, com base na evidencia real, durante o percurso dos trabalhos, onde este representa a situação mais importante do objeto final.

Sobre o auditor é muito importante o atestado de que notou as irregularidades e comunicou á gerencia, para que a mesma corrija ou der esclarecimento por que sabe do erro e não corrige, o bom relatório é aquele que o auditor de primeira já passa boa impressão. Conforme Almeida (2012, p.50), definir que:

O relatório de auditoria é o produto final do trabalho do auditor governamental, no qual ele apresenta os seus comentários sobre os achados, suas conclusões e recomendações e, no caso do exame das demonstrações contábeis, o correspondente parecer.

O Parecer de auditoria é uma opinião manifestada pelo auditor em consequência de suas avaliações sobre as demonstrações contábeis, em função desse o auditor esclarece as informações aos administradores, sócios, investidores e os demais envolvidos de forma clara e concisa, cabem a cada qual se concorda ou não pelos fatos apresentados e daí apresenta algumas sugestões.

As demonstrações contábeis têm que ser expressa de forma clara e objetiva, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor representa, adequadamente ou não, consoante as disposições normativas na data do levantamento e para o período, afirma Crepaldi que:

“O parecer dos auditores independentes é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis indicadas”. (CREPALDI, 2013, P.18)

O parecer de auditoria é emitido de acordo com a regulamentação das demonstrações contábeis finalizadas até o dia 31 de dezembro de 2009 de acordo com as instruções normativas exigidas e divulgadas pelos auditores, é descrito pelas normas NBC T 11 – IT - Parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis que regula a matéria através das Resoluções CFC nº820/97, alterada pela Resolução CFC nº 953/03; A Resolução

CFC n.º 830/98 revogada em 03/12/2009 pela Resolução CFC n.º 1.203/2009 NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente, essa norma segundo seu Art. 2º passa a vigorar nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010. Já o Art. 3º aplica-se as normas atualmente vigentes para os trabalhos de auditoria de exercícios iniciados antes de 1º de janeiro de 2010.

De acordo com Attie (2011, p.93), ressalta que a emissão de parecer reflete o entendimento do auditor acerca dos dados em exames de uma forma padrão e resumida que de aos leitores, em geral uma noção exata dos trabalhos que realizou e concluiu.

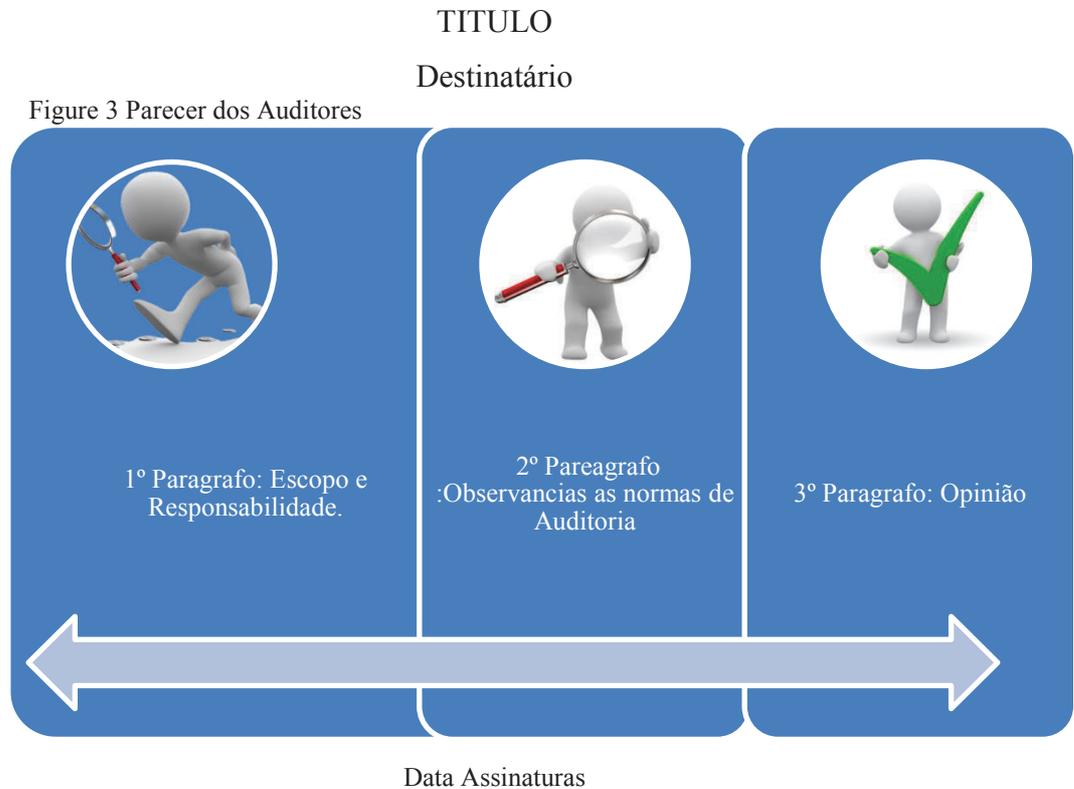
Quando acontecer um auditor emitir parecer que não seja com ressalva, ele é obrigado a declarar todas as razões fundamentais e efeitos possíveis de acordo com as demonstrações contábeis, tais informações são de preferência apresentadas em parágrafo específico seja de opinião separado ou negativo, onde não pode esquecer-se de incluir referência na discussão na nota explicativa sobre as demonstrações contábeis. O profissional de auditoria deve revisar e avaliar se as conclusões obtidas nas demonstrações contábeis são convenientes podendo citar algumas.

- Representar adequadamente a situação orçamentária, financeira, econômica e patrimonial de uma organização;
- For elaborada de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade;
- For elaborada segundo critérios e procedimentos de contabilidade geralmente aceitos no Brasil
- Obedecer a regulamentações normativas e às exigências estatutárias; considerar todas as informações julgadas necessárias em todos os assuntos relevantes, que possibilitem a apresentação adequada.

A opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis em conjunto deve expressar de forma clara e imparcial sem restrições ou limpa, mostra a concordância sobre todos os aspectos relevantes divulgados. As opiniões emitidas parcialmente divergentes ou mesmo se não emitir com ressalvas, adversa e negativa, deve-se ser clara e informativa, quais motivos que as levou a tal decisão.

Os pareceres de auditoria seguem padrões divergentes ao seu conteúdo para facilitar o entendimento de quem está lendo, como títulos, destinatário, identificação das demonstrações contábeis auditadas, referências às normas, expressão ou negativa de opinião sobre as demonstrações contábeis, assinatura e a data do relatório.

Porém de acordo com esse contexto a estrutura do parecer de auditoria é composta por três (3) parágrafos essenciais exigidos na norma como segue:



Fonte: <http://www.gontijo-familia.adv.br>

De acordo com as praticas contábeis do Brasil, a expressão parecer de auditoria foi estabelecidas pela Resolução CFC nº 953/03 por troca, do parágrafo de opinião, à expressão “Princípios Fundamentais de Contabilidade” motiva reflexões sobre a propriedade do termo e o seu significado. As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e legislação pertinente. Esse papel cabe à administração da entidade auditada, que deve adotar e difundi-la em notas explicativas.

Conforme, os auditores independentes Boucinhas & Campos (2002, p. 66), ressalta que o parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas em todos os aspectos relevantes, na opinião dos auditores, estão adequadamente representadas ou não, ou seja, consoantes às disposições contidas nos princípios de contabilidades e das normas brasileiras de contabilidade, no que for pertinente com a legislação específica. Como demonstra a tabela a seguir, o processo de auditoria funciona assim:

Quadro 3: Processos de Auditorias

1º PONTO	Relatório de Auditoria	Consiste em uma narração ou descrição escrita,
----------	------------------------	--

RELATÓRIO	Parecer de Auditoria	Opinião manifestada ou declarada pelo auditor
EXECUÇÃO	Papéis de Trabalho	Devem ser organizados de forma a facilitar o manuseio
PLANEJAMENTO	Plano de auditoria	Todo o controle da execução do trabalho
PROGRAMA DE AUDITORIA		Fornece ao auditor que irá executar os Trabalhos os passos específicos a serem seguidos de acordo com o plano de auditoria.

Fonte: <http://www.cavalcanteassociados.com.br/>

2.6 COMPONENTES DO PARECER DE AUDITORIA

Sabe-se que o parecer é datado por vários componentes essenciais, que é preciso para identificar todo o período que foi realizado o trabalho de forma responsável e consistente para mostrar todas as informações, segundo Tobias 2011 p.4, os principais componentes são.

- **Título:** O Parecer de Auditoria deve ser usado, de modo a ajudar o leitor a identificar o documento e facilmente distingui-lo dos demais relatórios que normalmente são publicados em conjunto, tais como parecer do Conselho de Administração, Relatório da Diretoria, etc.
- **Destinatário:** O parecer de auditoria deve ser apropriadamente endereçado para Determinar as circunstâncias do trabalho e as exigências normativas é dirigido aos acionistas ou à diretoria da entidade cujas demonstrações contábeis estejam sendo auditadas.
- **Identificação das demonstrações contábeis auditadas:** O parecer deve descrever as demonstrações contábeis que foram objeto de auditoria, incluindo o nome da entidade e a data ou período abrangido pelas mencionadas demonstrações.
- **Definição de responsabilidade:** O parecer deve evidenciar que as demonstrações contábeis auditadas foram elaboradas sob a responsabilidade da administração. A responsabilidade do auditor é a de expressar um parecer sobre a adequação ou não desses demonstrativos.
- **Referência às normas de auditoria:** O parecer deve mencionar a observância

Às normas de auditoria na execução dos trabalhos, emanadas de organismos internacionais ou estabelecidas no país.

- **Expressão ou negativa de parecer sobre as demonstrações contábeis:** O parecer de auditoria deve mencionar claramente a opinião do auditor sobre a situação orçamentária, patrimonial e financeira da entidade, o resultado de suas operações, as mutações no patrimônio líquido, as variações patrimoniais e as origens e aplicações de recursos, ou mesmo a negativa de opinião.
- **Assinatura:** O parecer de auditoria deve ser assinado em nome da organização que realizou a auditoria, em nome do auditor, ou em ambos, conforme for o caso.
- **Data do parecer** deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade.

Porém, pode-se perceber que o parecer de auditoria é um documento muito importante na qual o auditor expressa sua opinião ou não, de forma clara e objetivo, sobre as demonstrações contábeis e se formam elaboradas de acordo com as normas contábeis adotadas no Brasil, tem responsabilidade técnico profissional perante o público, por isso é fundamental que todo o processo seja estabelecido pelas normas próprias para serem evitados problemas futuros.

2.7 TIPOS DE PARECER DE AUDITORIA

Serão apresentadas as formas de emitir o parecer de auditoria de acordo com as normas do CFC, que regula o elemento referente às resoluções 700/1991, 830/1998, 1.203/2009 e da resolução que revoga todas as anteriores 1.203/2009 para exercícios iniciados em 1º de janeiro de 2010.

O fato geral é realizado para se ter uma base para argumentação referente ao conteúdo que serve de fundamentação teórica para a qualificação da análise.

Entretanto, pode-se saber que qualquer opinião emitida por um auditor independente, deve ser clara e declarar de forma expressa e equívoca as realizações do trabalho sobre as demonstrações contábeis, de que ponto chegou o trabalho aos usuários da informação, seja como for desenvolvido o exame, o relatório deve conter declarações resumidas, dependendo do tipo de parecer, que seja plenamente especificado, contendo restrições, ou ser negativa ou

adversa, porém pode haver casos que o auditor declara não ter conseguido chegar ao resultado final.

Em uma empresa de capital aberto de grande porte os pareceres de auditorias são muito importantes, pelo o fato de acrescentar aos balanços, as medidas necessárias nos serviços prestados pelos profissionais de auditorias externa, onde os próprios órgãos reguladores precisamente o American Institute of Certified Public Accountants dos Estados Unidos, é considerado como um membro de grande respeito por sua profissão, auditoria, é preciso ver que a responsabilidade do auditor nas demonstrações financeiras das empresas, é de fundamental relevância, conforme o n.º 220, do Banco Central do Brasil, acompanhada pela Circular n.º 179 do mesmo banco, emitida em 11 de maio de 1972, que baixou normas gerais de auditoria e disciplinou os princípios e normas de contabilidade a serem seguidos pelas empresas, podem-se definir os pareceres de auditorias em:

- Parecer sem ressalva;
- Parecer com ressalva;
- Parecer adverso;
- Parecer com abstenção de opinião

O parecer sem ressalva identifica que o profissional de auditoria, está completamente satisfeito que as demonstrações contábeis foram executadas de acordo com a norma e princípios fundamentais da Contabilidade, e que seus aspectos são relevantes. Se acontecer a não observância das disposições de normas, a emissão do parecer sem ressalva está condicionalmente á avaliação dos feitos do auditor com as divulgações que cabe nas realizações das demonstrações contábeis e das notas explicativas, segundo Crepaldi:

O parecer sem ressalvas é emitido quando o auditor conclui, sobre todos os aspectos relevantes, que as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes às demonstrações contábeis. (CREPALDI, 2010, p.264)

Segundo a Lei do Mercado de Capital - Lei 4728/65, [Art. 1º](#) Os mercados financeiros e de capitais serão disciplinados pelo Conselho Monetário Nacional e fiscalizados pelo Banco Central da República do Brasil, o auditor pode não emitir um parecer sem ressalvas, quando existirem quaisquer das circunstâncias, as quais, na opinião do auditor, tenham efeitos que sejam relevantes e possam impactar significativamente as demonstrações contábeis como:

- Há discordância com a administração a respeito das demonstrações contábeis, pode conduzir a uma opinião com ressalva ou adversa.
- Há incerteza significativa não divulgada, que afeta as demonstrações contábeis e cuja solução depende de eventos futuros, ocasiona uma opinião com ressalva ou limpa, com a inclusão do parágrafo de ênfase, se a incerteza for corretamente divulgada em notas explicativas.
- Há limitação na amplitude do seu trabalho, ou seja, há elementos significativos que não puderam ser auditados podem conduzir a opinião com ressalvas ou negativa de opinião.

O parecer com ressalva é expresso quando o auditor avalia que não pode emitir parecer sem ressalvas, mas que o efeito da discordância ou da restrição de amplitude não é tão significativo, que requeira um parecer adverso, ou mesmo negativa de opinião, para Almeida o parecer com ressalva é:

“O paragrafo-padrão da opinião deve ser alterado de forma a deixar clara a natureza da ressalva e seu efeito sobre a situação patrimonial e financeira” (ALMEIDA, 2010, P.421) .

Portanto deve obedecer basicamente ao modelo do parecer limpo com a inclusão dos parágrafos das ressalvas e com a utilização das expressões "exceto por", "exceto quanto" ou "com exceção de" no parágrafo da opinião, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. Ou seja, o sujeito é considerado somente quando existir incertezas ao resultado final do conteúdo pendente da definição.

Crepaldi (2010, p. 264) afirma que o parecer sem ressalva implica afirmação de que, existido alterações nos procedimentos contábeis, os efeitos delas foram adequadamente determinados e revelados nas demonstrações contábeis como veremos a seguir.

- Discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis;
- Limitação na extensão do seu trabalho.
- Há incerteza significativa não divulgada, que afeta as demonstrações contábeis e cuja solução depende de eventos futuros.

A primeira conduzirá à opinião com ressalva se for relevante ou à opinião adversa se for significativa, enquanto a segunda deve levar ao parecer com ressalva caso seja relevante ou ao parecer com abstenção de opinião caso seja significativa.

Porém o auditor deve emitir esse tipo de parecer quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva. Nesse caso, o auditor emite opinião de que as demonstrações não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, e/ou o resultado das operações, e/ou as mutações do patrimônio líquido, e/ou as origens e aplicações dos recursos da entidade, nas datas e períodos indicados.

Porém o auditor deve emitir esse tipo de parecer quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva. Nesse caso, o auditor emite opinião de que as demonstrações não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, e/ou o resultado das operações, e/ou as mutações do patrimônio líquido, e/ou as origens e aplicações dos recursos da entidade, nas datas e períodos indicados.

Quando o auditor emitir um parecer adverso, deve explicitar todas as razões e justificativas necessárias nos parágrafos intermediários, entre o escopo, Sá define que:

O parecer adverso é a opinião contrária à exatidão de um balanço, em auditoria, parece contrário as demonstrações contábeis realizadas, que exprime a opinião das demonstrações, não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira do resultado das operações de acordo com o princípio da contabilidade. (SÁ, 2008, P.136)

Toda vez que a abstenção de opinião decorrer de incertezas relevantes, o auditor deve mostrar em um parágrafo, que a relevância das incertezas descritas é intermediários específicos e não estão em condições de emitir opiniões sobre essas mesmas demonstrações é dada pelo o auditor de forma negativa de um parecer de exatidão ou de adequação de peças contábeis. Segundo Sá também ressalta que:

“Abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido evidência adequado para fundamentá-la ou em face de uma restrição significativa”. (SÁ, 2008, P.136)

Todavia, essa negativa não elimina a responsabilidade do auditor de informar qualquer fato significativo que possa influenciar a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis. Diante das limitações o próprio auditor deve indicar os procedimentos omitidos e descrever os fatos limitados onde são mencionados de forma clara os exames de que não foram suficientes para permitir emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa caracteriza-se num estudo de informações teórica - científica sobre o tema abordado pareceres de auditoria tendo como base a empresa Petrobras, para isso a pesquisa será realizada de acordo com os pareceres da empresa durante os anos 2005 a 2014.

Porém a pesquisa pode ser definida como básica, não há envolvimento com a prática e sim fornecer diálogos e informações teóricas que darão crédito e confiança ao conhecimento do tema abordado em questão. Segundo Pereira (2012 p.87), ressalta que a natureza da pesquisa básica tem como propósito gerar conhecimentos novos e útil para o avanço da ciência sem aplicação prática prevista. Envolve verdades e interesses universais.

3.1 CLASSIFICAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS

Quanto aos objetivos da pesquisa podem ser considerados como descritiva definir o problema e descrever comportamentos e fenômenos que contém grande número de variáveis e utilizam técnicas de amostragem para apresentar aspectos qualitativos como as opiniões. Portanto, observa, registra, analisa e ordena sem manipulá-las, descobre fatos de sua natureza, causas, relações com outras variáveis.

Portanto referem-se às descobertas das variáveis pertinente à determinada questão ou situação que revelam a preocupação e o diagnóstico de um determinado fenômeno podendo descrevê-lo ou interpretá-lo, compreende o entendimento do objeto a ser estudado, tem forma de estudo qualitativos classificando os fatos que ocorrem.

Prodanov (2013, p.62) ressalta que a pesquisa descritiva é quando o pesquisador apenas registra e descreve os fatos observados sem interferir neles. Visa a descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações. Entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados:

Para Gil *apud* |Beuren (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever característica de determinada população ou fenômeno dos estabelecimentos entre as variáveis.

Na análise descritiva com e sem observações os dados são maiores em relação os fenômenos envolvidos.

3.2 CLASSIFICAÇÕES QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Quanto aos procedimentos serão observados os dados necessários para a elaboração da pesquisa, faz-se necessário expor um modelo conceitual visando seus objetivos, porém seu delineamento expressa ideias ao se planejar uma pesquisa numa expansão mais ampla, onde envolverá programação, previsão das análises e interpretação das informações, levando a sério o espaço que vai ser trabalhado as informações diante das variáveis envolvidas.

O objeto mais relevante para identificar um complemento da pesquisa é o procedimento que será escolhido para colher às informações.

De acordo com o exposto os procedimentos serão observados visando atingir seus objetivos, porém o seu desenvolvimento realizará por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental. A bibliográfica está vinculada a materiais já existente como livros, artigos, periódicos, revistas, dissertações, documentos, jornais entre outros que envolve o tema. Sendo exposto através de análises dos fatos e após isso, um estudo das mesmas de forma interpretativa, que proporciona inovação e criatividade com o problema visível.

“A pesquisa bibliográfica tem o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com fontes secundarias de materiais de imprensa escrita e documentos já divulgados para o público para que haja melhor entendimento do assunto”. (MARCONI e LAKATOS 2002, p.18).

Sendo exposto através de análises dos fatos e após isso, um levantamento da mesma, de forma interpretativa, que proporciona inovação e criatividade com o problema direto com todo material já escrito sobre o assunto da pesquisa.

Devemos atenção, confiabilidade e fidelidade às fontes consultadas. Na pesquisa bibliográfica é muito importante para o pesquisador analisar a veracidade dos dados obtidos, observando as possíveis incoerências ou contradições que as obras possam exibir.

A documental visa o exame dado aos materiais que ainda não receberam um tratamento analítico profundo e que pode ser examinados com uma interpretação mais recente

ou complementar por outra pessoa. Esse tipo de pesquisa permite o estudo que a pessoa não tem contato com os documentos físicos, sejam eles distante ou perto, uma vez que os documentos de auditoria são fontes-não reativa e por isso são propicias para o estudo de longos períodos.

A pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada, visa selecionar, tratar e interpretar a informação bruta buscando extrair dela algum sentido para introduzi lhe algum valor, pode contribuir para a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel. (SILVA e GRIGOLO (2002)

A pesquisa será realizada com os pareceres de auditoria da empresa Petrobras durante o período de 2005 a 2014 onde comprovará se os documentos representam mesmo a veracidade dos fatos publicados, será feita uma análise de 10 relatórios da empresa onde vai expor a quantidade do objeto da investigação e a consistência da pesquisa.

3.3 CLASSIFICAÇÕES QUANTO AO MÉTODO DA ABORDAGEM DO PROBLEMA

Quanto à abordagem do problema trata-se como qualitativa, e que consiste no emprego de qualificações tanto nas informações, quanto no tratamento delas, que serão realizados através de fontes direta dos dados, ou seja, pesquisado com ambiente e objeto, sem nenhuma manipulação intencional. Portanto há uma relação entre universo existente e o sujeito onde a conexão é inseparável ao universo sujeito e a subjetividade que não pode ser traduzidos em números.

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais aprofundadas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo qualitativo, haja vista a superficialidade desta ultima. (BEUREN, 2006, p.92).

Porém os fenômenos interpretados são atribuídos aos significados durante a pesquisa qualitativa, o uso dessa abordagem é diferente da quantitativa, mais que não interfere de ser trabalhada junta também, pois estão interligadas em si.

A pesquisa qualitativa tem uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. PRODANOV (2013, pg.136),

O método utilizado para análises identifica e se relaciona com o tema proposto, referente aos pareceres de auditoria na tomada de decisões onde envolve empresas de capital

aberto e vítimas de escândalos contábeis na qual a Parmalat, a World Com, e a Enron foi investigada na mídia que provocou especulações no mundo inteiro, principalmente com o que tem argumentos contra as demonstrações expostas, onde hoje se torna rotação obrigatória as transparências dos trabalhos auditados. As três empresas citadas nesta pesquisa mostra a importância de um auditor independente qualificado e de conhecimento extremamente contábil, para vivenciar, agir ou reagir a novos processos de auditorias, no qual são analisadas as empresas.

A pesquisa qualitativa e a complexidade de determinado significado que as pessoas dão as coisas e a sua vida como preocupação de investigador de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos. RICHARDSON *apud* BEUREN (1999, p.80 RICHARDSON *apud* BEUREN (1999, p.80)).

Esse processo de desenvolvimento de estudo assemelha num espaço dimensional onde os fenômenos acontecem no dia-a-dia das empresas onde são obrigados a serem investigados dando uma parte da realidade e ao mesmo tempo tendo que esconder a outra.

4 UNIVERSO DA COLETA DOS DADOS

Para realizar o universo da coleta dos dados sobre relatórios dos auditores independentes serão por meio de acordo com os fins e os meios no contexto apresentado acima, tanto descritiva, bibliográfica e documental, com qualidade onde o tempo maior da coleta e do universo escolhido, pareceres de auditoria emitidos pelos profissionais de auditoria, fonte do objeto examinado, da empresa Petrobras por ser uma empresa de capital aberto negociada na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), onde seu papel compõe de 10 relatórios referentes aos anos 2005 e 2014, com a utilização da base de dados referente à empresa e no site da CVM relacionado com as informações pesquisadas.

Portanto a análise é documental tendo em vista que no decorrer do percurso tem-se embasamento teórico e científico a respeito da bibliografia relacionada com o tema facilitando a análise dos dados.

“A pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada”. (SILVA E GRIGOLO 2002 *apud* BEUREN, 2006, p.89).

Os dados coletados serão através da investigação e analisados de forma qualitativa pelo fato de incluir investigação de demonstrações contábeis. A verificação será de forma de leitura e comparação, para serem codificados e os dados categorizados de forma bruta para serem transformados em símbolos numéricos digitados e apresentados.

Quanto às análises dos dados utilizará o método descritivo que conforme Gil apud Beuren (2006, p.81) “tem o objetivo de descrever característica de determinada população ou fenômeno ou de relações com as variáveis”.

Segundo Gil (2010) uma vez coletados os dados deve ser analisado, para que haja sustentação nas respostas ao problema proposto para a investigação, ressalta ainda que estes dados precisem ter uma interpretação mais ampla, que por sua vez irá depender dos conhecimentos adquiridos anteriormente pelo pesquisador.

“A coleta de dados dependerá dos objetivos que se pretende alcançar com a pesquisa e do universo a ser investigado”. (PEREIRA, P.90)

A limitação da pesquisa é observada por que a empresa Petrobras é de capital aberto e de grande porte, registrada na bolsa de valores pela lei das sociedades anônimas 11.638/97 com responsabilidade dos auditores, que emitem pareceres de opiniões sobre as demonstrações contábeis.

Pelo fato também da pesquisa ser uma investigação e daí não se pode generalizar os resultados apurados da empresa e de outros auditores responsáveis pelas emissões anteriormente da mesma, como os relatórios será analisados de anos diferentes e por firmas de auditorias também diferentes, poderá e muito ter pontos diferentes na pesquisa de investigação e análises.

É importante destacar o tempo que caracterizará os resultados para demonstrar a posição dos pareceres de auditoria no momento que é divulgado ao público ou em longo prazo quando for coerente e anunciado

5 ANALISES DOS DADOS E RESULTADOS

De acordo com o estudo, no decorrer deste trabalho, os pareceres de auditorias na empresa Petrobras, foram separados e analisados da seguinte maneira:

Com ressalva: nesse grupo contem os pareceres em que o paragrafo-padrão da opinião deve ser alterado de forma a deixar clara a natureza de seu efeito, sobre principalmente à situação financeira, o resultado das operações, as mutações, os fluxo de caixa e os valores adicionados (se aplicável), conforme os princípios contábeis (CFC, 1972). Porém em algumas circunstancias, poderá haver a necessidade de opinião negativa ou adversa.

Sem ressalva: nesta seção os pareceres apresentam conforme as normas de auditorias e com todas as informações relevantes e necessárias.

Adverso: quando o auditor possui informações suficientes para formar opinião e que as demonstrações financeiras não representa adequadamente a posição patrimonial e financeira.

Abstenção de opinião: o auditor deixa de emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido evidência adequado para fundamentá-la ou em face de uma restrição significativa.

Observando as três variáveis em si, tipos de pareceres, anos anteriores e firmas de auditorias, assim ficou claro fazer uma classificação no quadro, porém são realizadas anualmente as Demonstrações financeiras Patrimoniais. A NBC-T 11 do CFC, editou alguns dos pareceres com ressalva, adversos e com abstenção de opinião que devem ser relatados, provisão para devedores duvidosos e depreciações não efetuadas ou calculadas erroneamente.

O BACEM é responsável por editar normas e instruções e por dar ordens de fiscalizações sobre as entidades profissionais, junto com o órgão do IBRAICON que elaborou o trabalho denominado “Pronunciamento sobre Procedimentos de Auditoria Independente de Instituições Financeiras e Entidades Equiparadas”. De acordo com a tabela é possível observar, a quantidade de pareceres emitidos sem ressalva nesses anos.

Quadro 4: Tipos de Pareceres de Auditoria.

Tipos de pareceres emitidos pelos Auditores Independentes		
Anos	Empresa Petrobras	Tipo de Parecer de auditoria
2005	-	Sem Ressalva
2006	-	Sem Ressalva
2007	-	Não informado
2008	-	Sem Ressalva
2009	-	Sem Ressalva
2010	-	Sem Ressalva
2011	-	Sem Ressalva
2012	-	Sem Ressalva
2013	-	Não informado
2014	-	Negativa de opinião

Quadro 5: Quantidades de Pareceres emitidos

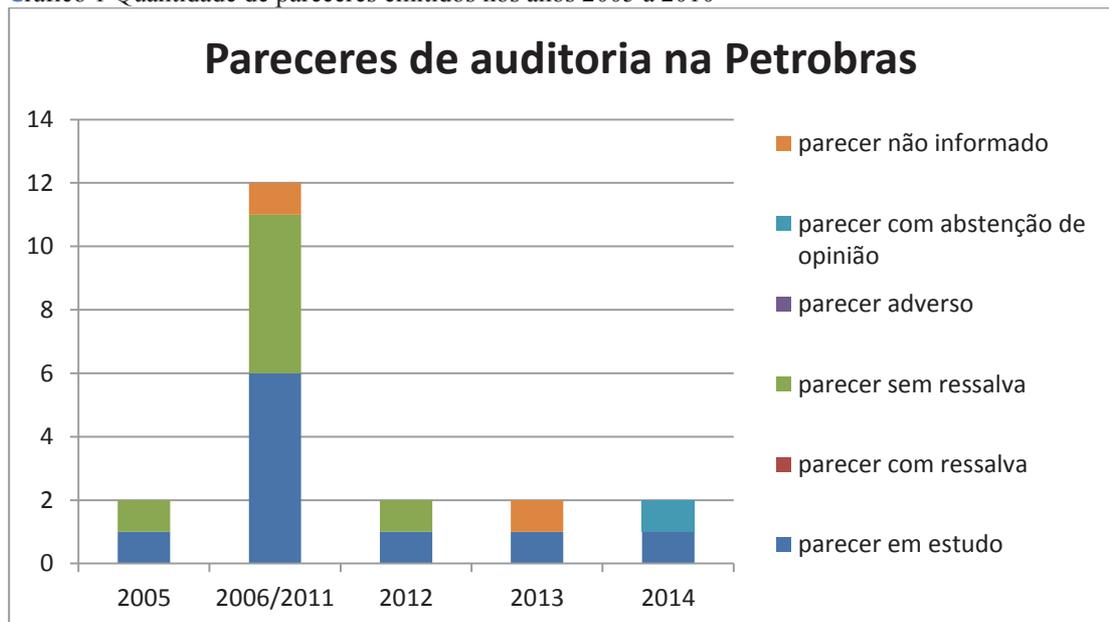
Soma Geral dos pareceres emitidos na Petrobras					
Parecer em estudo	Parecer sem ressalva	Parecer Adverso	Parecer com ressalva	Parecer com abstenção de opinião	Parecer não informado
10	7	0	0	1	2

Fonte: Dados da pesquisa

O quadro apresenta os tipos de pareceres elaborados pelos profissionais de auditoria da empresa Petrobras durante esses anos, independente que seja essa empresa, os auditores na sua maioria emite pareceres com pouca diferença significativa de um ano para o outro, embora no ano 2005 a 2014 o parecer seja considerado limpo, ou seja, sem ressalva. O quadro mostra a quantidade de pareceres emitida sem ressalva, ou seja, percebe-se o quanto a empresa Petrobras de capital aberto é obrigada a colocar auditoria independente para verificar as demonstrações contábeis e é claro emitir um parecer e de preferencia sem ressalva.

É possível observar no gráfico os tipos de pareceres emitidos por grandes empresas internacionais de auditoria, como a Pricewaterhousecoopers, a Ernst & Young, A Deloitte e a KPMG são chamadas as quatro grandes “The Big Four” em Inglês, essas mesmo auditou a Petrobras nesses anos por terem maior “credibilidade” segundo a própria Petrobras.

Gráfico 1 Quantidade de pareceres emitidos nos anos 2005 a 2010



Fonte: Elaboração própria

Nota-se que, houve 3 pareceres inadequado, um em 2007, outro em 2013 que não foram informado e um divulgado com abstenção de opinião 2014, onde percebe que os auditores emitiu exatamente a negativa de opinião com uma demonstração trimestral em setembro de 2014, por não sentirem confiabilidade nos registros internos, e o parecer adverso, por que o auditor informa não conformidade com os princípios exibido nos relatórios contábeis.

De acordo com a adoção das IFRS, infiltrada no Brasil pela Lei nº 11.638/07 que se iniciou em janeiro de 2008 através do padrão que teve o propósito de reformar as demonstrações financeiras e diminuir tantos riscos nas empresas. Destaca ainda os CPCs, na qual foi alterada as Normas Brasileiras de Auditoria. (NIYAMA & SILVA, 2009, p.13 a 16).

No momento que se analisou os pareceres de auditoria na Petrobras emitida por empresas Big Four e não Big Four apurou-se que as empresas e os auditores que fazia parte dessas na divulgação das informações foram: KPMG Auditores independentes (6 pareceres) no período de 2006 a 2011 e na mesma empresa Petrobras, Ernest & Young , Auditores independente (3 pareceres) entre 2003 a 2005 PricewaterhouseCoopers de 2012 até o momento. Como podemos observar os 10 pareceres estudado apenas 1 apresenta irregularidades com a lei e as normas consoante aos órgãos contábeis, visto que os 7 apresenta adequadamente com as normas de Auditoria e 2 não foram divulgados pela empresa.

Diante do que foi mostrado em todo o trabalho, pode-se verificar que todos os pareceres de auditoria são de forma padronizados, de acordo com tempo, ano, firmas, observa-se que o tempo máximo para uma empresa de auditoria divulgar suas informações é de um a dois meses, pra àquelas empresas que não divulgar seu parecer, esses tem um tempo para que resolva suas decisões, ou seja, os órgãos responsáveis, como a CVM tomará as providencias cabíveis, e muitas ainda querem direito de recursos. A tabela a seguir mostra como foi analisados os pareceres na empresa Petrobras.

Quadro 6: Tempo e firma de pareceres de auditoria

Parecer de AI.	Ano/Mês/Início	Ano/Mês/Final	Tempo de preparação	Firma de Auditoria
Petrobras/RJ-SA 2005	31/12/2005	03/02/2006	33 dias	Ernest Young
Petrobras/RJ-SA 2006	31/12/2006	30/01/2007	1 mês	Kpmg
Petrobras/RJ-SA 2007	31/12/2007 Conselho fiscal	03/03/2008	2 meses e 7 dias	Kpmg Conselho fiscal
Petrobras/RJ-SA 2008	31/12/2008	09/02/2009	2 meses e 14 dias	Kpmg
Petrobras/RJ-SA 2009	31/12/2009	19/03/2010	2 meses e 14 dias	Kpmg
Petrobras/RJ-AS 2010	31/12/2010	25/02/2011	2 meses e 24 dias	Kpmg
Petrobras/RJ- S A 2011	31/12/2011	09/02/2012	1 mês e 7 dias	Kpmg
Petrobras/RJ- SA 2012	31/12/2012	04/02/2013	1 mês 1 dias	Pricewaterhousecoopers
Petrobras/RJ-SA 2013	31/12/2013 (declaração)	25/02/2014 (declaração)	1 mês e 24 dias (declaração)	Pricewaterhousecoopers
Petrobras/	Não	Não	Não	Pricewaterhouse

RJ-S A 2014	informado	informado	informado	ecoopers
-------------	-----------	-----------	-----------	----------

Fonte: Dados da pesquisa.

Portanto os 10 anos analisados neste trabalho, 2005 a 2014 por causa dos escândalos de corrupção na empresa Petrobras foi verificado que as instituições financeiras houve mudanças na norma, percebe-se que no ano de 2005 o parecer foi emitido por outro auditor da firma Ernest Young, ou seja, da para perceber que antes de 2005, as empresas eram obrigadas a passar por rodizio, mais depois nenhuma trocou de auditoria mais de uma vez por vontade da norma.

Diante das informações elaboradas pelos os auditores independentes no ano de 2005 na Petrobras, tudo foi exposto conforme as normas contábeis aplicadas no Brasil, conforme, planejamento, relevância, sistemas, estimativas contábeis adotadas pela administração e apresentações das demonstrações contábeis em conjunto, todo o processo averiguado sobre o balanço patrimonial consolidado no dia 31 de dezembro de 2005.

Entretanto 2005 os aspectos foram adequadamente relevantes, e o parecer foi emitido sem ressalva. Sabe-se que toda responsabilidade aplicada a essas informações é da própria empresa Petrobras, principalmente nos controles internos pra não haver distorção nas fraudes e nos erros, o auditor apenas audita, a responsabilidade deste é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria diante do exposto a opinião não foi modificada, ou seja, não foi encontrada nenhuma distorção, somente relevante.

Conforme nota do auditor em 1 de janeiro de 2005 em atendimento a instrução a CVM 408 de 18 de agosto de 2004 a Petrobras passou a incluir nas demonstrações contábeis consolidadas as sociedades de Proposito Especificos- SPES . Objetivando manter a comparabilidade, do exercício de 2004 foi ajustado para incluir também tais SPEs nas demonstrações contábeis consolidadas. Observa-se que a KPMG passou 6 anos consecutivos na Petrobras por que o BACEM em 2009 publicou uma norma que as instituições financeiras pudesse escolher a firma de Auditoria que quisesse.

Todavia foram analisados os pareceres no período de 2006 a 2011 pela mesma empresa KPMG, e o fato que chama atenção foi que a empresa assumiu a Petrobras no ano 2006, daí emitiu seu parecer em 30/01/2007, no ano seguinte 2007 quem divulgou o parecer da empresa foi o conselho fiscal da própria empresa, e corrigido pela KPMG, fato esse não está em consonância com as normas de contabilidade e auditoria.

Já no ano de 2008 e 2009 mostrou que a empresa adotou em 1º de janeiro, os preceitos da Lei nº 11.638/07 e da medida provisória nº 449/08 na elaboração de suas demonstrações

contábeis. Em todo aspecto relevante, mais sem nenhum paragrafo de ênfase também, elaborados com as praticas contábeis do Brasil e internacionais.

Toda a demonstração financeira foi elaborada e emitida com base no critério do controle interno integrada pelo conselho da organização patrocinadora de comissão da treadway (COSO) o mesmo parecer foram conduzidas para uma auditoria no Estado Unido da América no PCAOB (Public Company Accounting oversithig Board) essa norma exige que a auditoria seja realizada com planejamento e objetivo de forma razoável, devido às limitações do controle interno, as divulgações das demonstrações financeiras podem vim a não detectar erros. Mais a critério do COSO foram adequadamente relevante em todo sentido.

Portanto no ano de 2010 e 2011, a Petrobras foi auditada pela KPMG, também e emitiu opinião sem ressalva e com um paragrafo de ênfase, o auditor não tem nenhuma opinião com entendimento dele, ênfase é apenas pra chamar atenção de alguns pontos do sobre as demonstrações contábeis e as nota explicativas, ou seja, a empresa esta de acordo com as normas, a opinião não esta modificada a esses assuntos. Segundo (CREPADI, 2010, p.262) A NBC determinou por instrução nº 45/07, que as companhias abertas no que findar os exercícos em 2010 apresente as demonstrações de acordo com as normas internacionais, International Accounting Standard Board (IASB).

Ao verificar as variáveis pareceres de auditoria, percebeu-se que existiam opiniões diferentes dos auditores, ou seja, no ano de 2013 e 2014 os pareceres da empresa Petrobras não foram divulgados no momento exato como determina a norma, em 2013 foi divulgado uma declaração dos diretores contendo as demonstrações contábeis, ou seja, a Pricewaterhousecoopers viu essa declaração e concordaram com o que estava escrito segundo a administração da empresa Petrobras.

Igualmente, no ano seguinte essa empresa não divulgou nenhuma informação das demonstrações contábeis de 2014, ou seja, coincidência demais, e daí aconteceu exatamente o que ninguém esperava com o orgulho nacional, uma negativa de opinião na demonstração trimestral setembro de 2014. Nesse prisma a PwC exigiu a demissão dos diretores da empresa para pode assinar os pareceres com bastante atraso, própria norma prega que a companhia tem que fazer rodizio de auditoria para aumentar a confiabilidade do processo, imagine esse cenário, a Petrobras estava sendo auditada pela PwC de 2012, até o presente de agora, a KPMG de 2006 a 2011 , a EY de 2003 a 2005, segundo a Comissão de Valores (CMV).

Porém irregularidades gravíssimas diante das normas de auditoria, em relação às observações dessas firmas de auditoria podemos perceber logo no inicio que 7 pareceres

foram sem ressalva ou seja controladas pelas grandes Big Four assim consideradas. Pode-se notar tudo isso com as mesmas empresas.

Porém a CVM com instrução 308/99 dispõem que o auditor independente, seja físico ou jurídico, não pode exercer trabalho na auditada por prazo superior a cinco anos consecutivos, com exigência no máximo de três anos para sua contratação.

Podemos perceber que houve irregularidades por parte das empresas de auditoria e da própria administração da Petrobras através da tabela pode-se visualizar de forma mais clara.

Quadro 7: Irregularidades de auditoria na Petrobras.

Irregularidades cometidas pelas firmas de auditoria, nos anos de 2005 a 2014.
Desobediência à norma de rotatividade dos Auditores
Desrespeito aos órgãos aplicáveis á atividade de Auditoria
Irregularidades na emissão e divulgação dos pareceres de Auditoria
Não aderir a submissão do programa de Revisão de Qualidade

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Comissão do trabalho, (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants , se as firmas de auditoria têm a desobedecer às normas de rotatividade dos auditores a informação dos pareceres não pode ser adequado aos usuários de relatórios de negócios, o desrespeito aos órgãos aplicáveis não pode julgar corretamente as oportunidades e os riscos de investimento.

Se a emissão dos pareceres está irregular não se tomar decisões informadas, eles precisam de uma variedade de informações, incluindo dados sobre a economia, indústrias, empresas, normas e órgãos, para depois divulgarem as Informações completas, fornecidas pelas melhores fontes das demonstrações contábeis para aumentar a probabilidade de que as melhores decisões serão tomadas.

E para as empresas a informação e revisão de qualidade são fundamentais, por que são elas que os fluxos de caixa acabam por resultar retorno para a companhia, como não é o caso da Petrobras uma empresa na mídia do escândalo, onde as divulgações das informações contábeis não foram suficientes para o mercado nacional e internacional. O quadro a seguir mostrará os pontos favoráveis e desfavoráveis nas emissões dos pareceres da Petrobras no decorrer desses anos 2005 a 2014.

Quadro 8: Pontos favoráveis e desfavoráveis na emissão de pareceres na Petrobras..

Pontos favoráveis à emissão do parecer de Auditoria Na Petrobras, 2005 a 2014.	Pontos desfavoráveis à emissão do parecer de Auditoria na Petrobras, 2005 a 2014.

<p>Quando existem as normas e os órgãos que controla esses profissionais, eles ficam mais dependentes ao controle e a eficiência da prática na auditada em determinado seguimento de mercado.</p>	<p>Uma das falhas dos auditores nesses anos e o desconhecimento acumulado das normas e dos órgãos que mantém seu trabalho em dias. O ponto de um novo profissional na companhia pode não ser interessante, na hora de mostrar os riscos.</p>
<p>Além de oferecer informações que o público alvo que saber, ainda eleva a redução de tempo, dos usuários das demonstrações contábeis, onde a própria independência e de grande juízo.</p>	<p>Esses feitos descontrolam a estabilização econômica do mercado e as partes, quando o auditor realizou seu primeiro ano de trabalho, nesses anos foram inúmeras expectativas em volta dele, por que muitos investidores desejaram um futuro promissor para seus negócios.</p>
<p>Porém quando um auditor emite parecer à responsabilidade dele e focada, com os acionistas, e não na administração.</p>	<p>Grande investimento na companhia, e pouca especialização nas firmas de auditoria, por que não alocaram meios funcionais na prática de formação técnica, a pausa no relacionamento da auditada acontece por cada um, e não por legislação.</p>
<p>O auditor tem uma confiança limitável na hora de trocar a exposição de papéis de trabalho, diante de suas equipes de profissionalismo, como, sucessores e revisores. Assim determina a CVM.</p>	<p>A firma de auditoria em período longo pode afetar a liberdade de escolha da governança corporativa, ou seja, causaria impacto na sua própria natureza.</p>
<p>A ética e independência do auditor no trabalho da auditada</p>	<p>As firmas de auditorias paga um preço muito alto, quando uma companhia cai em escândalos, pois sua reconstrução para adquirir clientes, fica abalada, e até não aceita as ordens de mercado.</p>
	<p>Com os escândalos de corrupção na companhia, as firmas de auditoria perdem seus clientes no mercado, entretanto até mesmo a proibição de exercer seus trabalhos.</p>

Fonte: Dados da pesquisa

Portanto entre as variáveis e o aumento da concorrência e os rápidos avanços na tecnologia estão resultando em mudanças dramáticas. Para sobreviver e competir, as empresas estão mudando tudo, a forma como são organizados e geridos, a forma de fazer o trabalho e desenvolver novos projetos o modo como gerem os riscos, e suas relações com outras organizações. Os vencedores no mercado são as empresas que estão se concentrando no cliente, despojamento atividade de baixo valor, descentralizando a tomada de decisão, reduzindo o tempo necessário para realizar as atividades-chave, e formando novas alianças com fornecedores e clientes, até mesmo concorrentes. Eles estão ajustando o ritmo para os outros que devem, por sua vez, reexaminar seus negócios à luz do aumento da concorrência. É preciso descartar o que serve e o que não serve diante do mercado de competições de valores e ética profissional de acordo com a AICPA.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho possibilitou uma realização de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) a respeito dos pareceres de auditoria independente, manifestadas pelo o auditor, sob - avaliações das demonstrações contábeis, junto com a auditada, é um esclarecimento de informações para os administradores e investidores, ou seja, para todos aqueles usuários da informação contábil. Porém os pareceres dos auditores é uma das informações mais adequada no mercado de capitais, no aspecto financeiro e econômico da entidade, são esses os responsáveis para mostrar a verdadeira situação da auditada.

O objetivo principal é analisar os pareceres de auditorias na empresa Petrobras durante os anos de 2005 a 2014. No sentido de recolher os resultados, foram obtidos 10 relatórios da empresa no site da Bovespa relatando cada informação das análises como: Auditoria independente, firmas de auditoria, tipo de parecer de auditoria, tempo de elaboração.

Portanto uma metodologia abordada em qualitativa e documental, pois revelam que existe uma enorme ligação entre auditor e auditada, devidos o rodizio obrigatório nas firmas de auditorias e os tipos de pareceres (com ou sem ressalva) à qualificação das firmas de auditoria Big four e não Big Four, um problema que até hoje abalam o mercado financeiro referente às empresas de grande porte, conforme a lei das sociedades anônimas Lei 9457/97 | Lei nº 9.457, de cinco de maio de 1997.

Considerando a empresa e os relatórios de auditorias analisados, durante os anos 2005 a 2014, observam-se as irregularidades por parte das firmas de auditorias, portanto a não divulgação do parecer dos auditores abala ainda mais o setor financeiro, e quando a opinião é com abstenção a crise ainda é maior no mundo das especulações. O trabalho do auditor tem sido, há anos, destaque de diversos temas para estudo acadêmicos e congressos por toda a parte, onde a independência e a objetividade tem atenção especial nesse ramo.

Sobre a avaliação da confiabilidade da informação torna-se mais complexa os empresários e investidores compreender o reconhecimento dos erros e fraudes antes mesmo de ser exposto na mídia, inclusive quando a empresa demonstram seus pontos favoráveis e desfavoráveis para o mercado de capitais e usuários das informações.

Será muito importante refletir sobre os escândalos ocorridos, na Petrobras, pois qualquer informação só tem sentido quando integrada a algum contexto, e essa empresa que atribuiu sentido a partir das exigências das leis sobre os trabalhos de auditorias dentro da auditada junto com as firmas de auditorias e nas dificuldades passadas, mostram que são capazes de mudar, tratar e buscar ajuda a outros auditores independentes que tiveram ligação

com a mesma empresa e que apresente abordagem centrada para os acionistas que buscam informações.

Antes de qualquer decisão tomada pelos os auditores, geralmente os escândalos que acontecem dentro das empresas, sinalizam uma metodologia capaz de fazer da aprendizagem uma fonte mais segura com experiência significativa para o futuro, como é o caso das mudanças de firmas de auditorias de anos para outro, seria muito relevante ressaltar as melhores vantagens e qualidade de trabalho de auditoria numa entidade quando se coloca em posições como.

- Indicar a satisfação dos empresários e do próprio custo, da qualidade de auditoria durante o desempenho das tomadas de decisão dentro da empresa.
- Disseminar a noção do custo, da preferência do valor baseada de acordo com as empresas auditadas.
- Incentivar a todos empresários e acionistas a auditoria interna e externa, enfatizando a importância das prestações de contas com os mesmo em cada departamento, com seus resultados específicos.
- Ética e profissionalismo em serviço em todo controle interno, exigência de mercado.
- Criar sistemas de tomadas de decisão critica dos empresários, acionistas e dos próprios auditores.

Entretanto para a conclusão final do trabalho as situações e os resultados foram de confirmar que com ou sem parecer de auditoria os efeitos decorrentes não apresenta significância na sua forma de assegurar o mercado de capitais para manter a independência e ética do auditor não se pode confirmar que pode minimizar os erros nas demonstrações contábeis. A partir das análises dos pareceres de auditorias, devem ter como sustento qualidade nas funções, e como objetivo a demanda que atendam o padrão da auditoria independente, pois os mesmo asseguram a competência de critérios de certificação ao trabalho auditado.

Ressalta que a presente pesquisa houve dois relatórios não informados, quanto aos estudos pretendidos, em decorrência da empresa Petrobras que não disponibilizou todos os relatórios para estudo. Portanto, para outros pesquisadores do tema abordado sugere um tempo maior para a realização da pesquisa.

REFERENCIAS

- ARRUDA, M. C. C. **Código de ética** – um instrumento que adiciona valor. São Paulo: Negócio, 2002.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 6. Ed. São Paulo: Editoria Atlas, 2008.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. -7. Ed. São Paulo: Editoria, Atlas, 2010.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8ª ed. São Paulo: Editoria, Atlas, 2012.
- ALVES, P. S. L. G.; FILHO, A. D.; GOMES, M. B.; OLIVEIRA, L. M. **Curso Básico de Auditoria**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.
- ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.
- CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia Científica**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- LISBOA, L. P. **Ética Geral e profissional em contabilidade**. 2. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1997.
- MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. 4ª reimp. São Paulo: Editora Atlas, 2009.
- MARRA, E, FRANCO, H. **Auditoria Contábil: Normas de Auditoria Procedimentos e papeis de trabalho Programas de Auditoria Relatório de Auditoria**. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.
- NYAMA, E, C.A. J. K. **Teoria da contabilidade**. 1. Ed.-2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.
- PRODANOV, C.C. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. Ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.
- ROTHBARD, M. N. **A Ética da Liberdade**. 6. Ed.– São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2010.
- PEREIRA, J. M. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: método e técnica**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

SÁ, A. L. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

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

SÁ, A. L. **Ética profissional**. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2001.

AMERICAN INSTITUTES OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. AICPA (2007), “Summary of the Provisions of the Sarbanes-Oxley Act of 2002.”

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. AICPA (2003). “Improving Business Reporting- A Customer Focus” Jenkins Committee.

APOSTILA, Auditoria Contábil. Disponível em: <<http://www.cavalcanteassociados.com.br/utd/UpToDate227.pdf>> Acesso em: 29 de mai. de 2015.

ARTIGO PARECER DE AUDITORIA. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/4CCF/20110114141934.pdf>> Acesso em: 01 de jun.2015.

Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/menu/acesso_informacao/institucional/sobre/cvm.html>. Acesso em: 06 de Maio. 2015

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria. Brasília: CFC, 2010. Acesso: 06 de mar de 2015

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/anexos/inst/300/inst308consolid.pdf>> Acesso em: 29 de maio. 2015.

DISSERTAÇÃO. Graziela M. R. R. O rodízio de auditores independentes e a análise se existem ou não impactos no gerenciamento de resultados das empresas auditadas. Salvador 2009 Disponível em: <<http://www.ppgcont.ufba.br/Dissertacao%20final%20GRACIELA.pdf>> Acesso em: 02 jun. 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES – IBRACON. Disponível em: <www.ibracon.com.br>. Acesso em: 13 de Marc. 2015

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Disponível em: <<http://ibgc.org.br>>. Acesso em: 13 de Abril. 2015.

JUSBRASIL. Disponível em: <http://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/104958/lei-do-mercado-de-capital-lei-4728-65#art-65>. Acesso em: 05 de junho. 2015.

MONOGRAFIA. Eduardo, S.M. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/port/public/publ/ie_ufrij_cvm/Eduardo_Silva_de_Medeiros.pdf> Acesso em: 06 mar. 2015.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Resolução CFC Nº 981/03 – NBC T 11.6 – Relevância na Auditoria.

RESOLUÇÃO CFC 820/ 1997. Disponível em: <
<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?Arquivo=rescfc820nbct11#nbct1111>> Acesso em: 28 de
mai. 2015

ANEXO A

MODELO DE PARECER DE AUDITORIA SEM RESSALVA

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos

Administradores e Acionistas (Quotistas) da

NOME DA ENTIDADE AUDITADA

Cidade - Estado

1. Examinamos os balanços patrimoniais da (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), levantados em 31 de dezembro de 2002 e de 2001, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam, entre outros procedimentos: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da sociedade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), em 31 de dezembro de 2002 e de 2001, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA:
CRC-(UF)

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO
Contador
CRC-(UF)

2. Exercício anterior auditado por outros auditores

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos

Administradores e Acionistas (Quotistas) da

NOME DA ENTIDADE AUDITADA

Cidade - Estado

1. Examinamos o balanço patrimonial da (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), levantado em 31 de dezembro de 2002, e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes ao exercício findo naquela data, elaborado sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam, entre outros procedimentos: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábeis e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas contábeis e estimativas mais representativas adotadas pela administração da sociedade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3. As demonstrações contábeis do exercício encerrado em 31 de dezembro de 2001, apresentadas para fins comparativos, foram auditadas por outros auditores independentes, cujo parecer datado de de de 2002, não continha ressalva.

4. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), em 31 de dezembro de 2002, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA:

CRC-(UF)

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO

Contador

CRC-(UF)

ANEXO B

MODELOS DE PARECER DE AUDITORIA COM RESSALVA

1. Primeira auditoria

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos

Administradores e Acionistas (Quotistas) da

NOME DA ENTIDADE AUDITADA

Cidade - Estado

1. Examinamos o balanço patrimonial da (*NOME DA ENTIDADE AUDITADA*), levantado em 31 de dezembro de 2002, e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes ao exercício findo naquela data, elaborado sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nossos exmes foram conduzidos de acordo com.....

3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da (*NOME DA ENTIDADE AUDITADA*), em 31 de dezembro de 2002, exceto reflexos de saldos anteriores, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

4. Não examinados, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2001, cujos valores são apresentados para fins comparativos e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA:

CRC-(UF)

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO

Contador

CRC-(UF)

2. Especificando o motivo da ressalva

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Administradores e Acionistas (Quotistas) da

NOME DA ENTIDADE AUDITADA

Cidade - Estado

1. Examinamos os balanços patrimoniais da (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), levantados em 31 de dezembro de 2002 e de 2001, e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam, entre outros procedimentos: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábeis e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas contábeis e estimativas mais representativas adotadas pela administração da sociedade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3. A provisão para créditos de liquidação duvidosa constituída pela sociedade em 31 de dezembro de 2002 é de R\$..... . Todavia, nossos exames indicaram que tal provisão não é suficiente para cobrir as perdas prováveis na realização de tais créditos, sendo a insuficiência não provisionada, naquela data, de aproximadamente R\$ Conseqüentemente, em 31 de dezembro de 2002, o resultado do exercício e o patrimônio líquido estão superavaliados em aproximadamente R\$....., líquido dos efeitos tributários.

4. Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da insuficiência de provisão para créditos de liquidação duvidosa comentada no item 3, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), em 31 de dezembro de 2002 e de 2001, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA:

CRC-(UF)

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO

Contador

CRC-(UF)

3. Mencionando a nota explicativa que deu origem a ressalva

Exemplo: Nota explicativa da diretoria às demonstrações financeiras:

15. A companhia não contabilizou a depreciação sobre o imóvel fabril localizado na cidade de, no montante de R\$, por considerar ter o mesmo sido valorizado no exercício, tendo em vista a pavimentação da estrada de acesso à capital do estado ocorrida no período.

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Administradores e Acionistas (Quotistas) da

NOME DA ENTIDADE AUDITADA

Cidade - Estado

1. Examinamos os balanços patrimoniais da (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), levantados em 31 de dezembro de 2002 e de 2001, e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma

opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam, entre outros procedimentos: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábeis e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas contábeis e estimativas mais representativas adotadas pela administração da sociedade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3. Em nossa opinião, exceto quanto ao fato mencionado na Nota Explicativa nº 15 e os reflexos que dele possam advir, estimados em R\$, líquido da provisão de impostos sobre os resultados, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), em 31 de dezembro de 2002 e de 2001, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA:

CRC-(UF)

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO

Contador

CRC-(UF)

ANEXO C

MODELO DE PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO

Aos

Administradores e Acionistas (Quotistas) da

NOME DA ENTIDADE AUDITADA

Cidade - Estado

1.Examinamos o balanço patrimonial da (*NOME DA ENTIDADE AUDITADA*), levantado em 31 de dezembro de 2002, e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes ao exercício findo naquela data, elaborado sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nossos exames foram conduzidos de acordo com.....

3. Tendo em vista terem os trabalhos de auditoria sido contratados após 31 de dezembro de 2002, não acompanhamos os inventários físicos dos estoques naquela data, nem foi possível satisfazermos sobre a existência dos estoques mediante aplicação de procedimentos alternativos de auditoria.

4.Considerando a relevância do fato mencionado no item 3, a extensão dos exames não foram suficientes para expressarmos uma opinião sobre as demonstrações contábeis da (*NOME DA ENTIDADE AUDITADA*), conforme mencionado no item 1.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA:

CRC-(UF)

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO

Contador

CRC-(UF)

MODELO DE PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO

Aos

Administradores e Acionistas (Quotistas) da

NOME DA ENTIDADE AUDITADA

Cidade - Estado

1.Examinamos o balanço patrimonial da (*NOME DA ENTIDADE AUDITADA*), levantado em 31 de dezembro de 2002, e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes ao exercício findo naquela data, elaborado sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nossos exames foram conduzidos de acordo com.....

3. Tendo em vista terem os trabalhos de auditoria sido contratados após 31 de dezembro de 2002, não acompanhamos os inventários físicos dos estoques naquela data, nem foi possível satisfazermo-nos sobre a existência dos estoques mediante aplicação de procedimentos alternativos de auditoria.

4.Considerando a relevância do fato mencionado no item 3, a extensão dos exames não foram suficientes para expressarmos uma opinião sobre as demonstrações contábeis da (*NOME DA ENTIDADE AUDITADA*), conforme mencionado no item 1.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA:

CRC-(UF)

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO

Contador

CRC-(UF)