



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE  
CURSO DE BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**SIZENANDO JOSÉ VILAR DO NASCIMENTO**

**TRANSPARÊNCIA E QUALIDADE NA EMISSÃO DOS RELATÓRIOS DE  
AUDITORIA: UM ESTUDO NAS EMPRESAS DO SETOR DE CONSTRUÇÃO CIVIL  
LISTADAS NO SITE DA BM&FBOVESPA**

**CAMPINA GRANDE – PB**

**2014**

**SIZENANDO JOSE VILAR DO NASCIMENTO**

**TRANSPARÊNCIA E QUALIDADE NA EMISSÃO DOS RELATÓRIOS DE  
AUDITORIA: UM ESTUDO NAS EMPRESAS DO SETOR DE CONSTRUÇÃO CIVIL  
LISTADAS NO SITE DA BM&FBOVESPA**

Trabalho de Conclusão de Curso - TCC apresentado  
ao Departamento de Ciências Contábeis da  
Universidade Estadual da Paraíba, como requisito  
parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências  
Contábeis.

Orientador(a): Prof<sup>ª</sup> Mestre Karla Roberta Castro Pinheiro Alves

CAMPINA GRANDE – PB

2014

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA SETORIAL CIA1 – UEPB

N244t Nascimento, Sizenando Jose Vilar do  
Transparência e qualidade na emissão dos relatórios de auditoria [manuscrito] : um estudo nas empresas do setor de construção civil listadas no site da BM&FBOVESPA / Sizenando Jose Vilar do Nascimento. - 2014.  
23 p.

Digitado.  
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2014.  
"Orientação: Profa. Ma. Karla Roberta Castro Pinheiro Alves, Departamento de Contabilidade".

1. Auditoria. 2. Relatório de auditoria. 3. Transparência da informação. I. Título.

21. ed. CDD 657.45

**SIZENANDO JOSÉ VILAR DO NASCIMENTO**TRANSPARÊNCIA E QUALIDADE NA EMISSÃO DOS RELATÓRIOS DE  
AUDITORIA: UM ESTUDO NAS EMPRESAS DO SETOR DE CONSTRUÇÃO CIVIL  
LISTADAS NO SITE DA BM&FBOVESPA

Este trabalho de conclusão de curso – TCC foi julgado adequado para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sendo aprovado em sua forma final.

Aprovado em 22/07/2014



Professor Msc. José Eimilton Cruz de Menezes / UEPB  
Coordenador do Trabalho de Conclusão de Curso



ProfªMsc. Karla Roberta Castro Pinheiro Alves/ UEPB  
Orientadora



ProfªMsc. Ricardo Ferreira Dantas/ UEPB  
Examinador



ProfªMsc. Sidney Soares de Toledo / UEPB  
Examinador

CAMPINA GRANDE – PB

2014

## RESUMO

NASCIMENTO, Sizenando José Vilar do. **Transparência e qualidade na emissão dos relatórios de Auditoria: um estudo nas empresas do setor de construção civil listadas no site da BM&FBOVESPA**. 2014. N° folhas 21. Trabalho de conclusão de curso – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2014.

O relatório de auditoria é uma ferramenta indispensável para o processo decisório dos usuários externos, é formada através de opiniões dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras com base na avaliação das conclusões emitidas em pareceres. O presente trabalho tem como objetivo verificar a transparência da auditoria na formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis das empresas do setor de construção civil listadas no site da BM&FBOVESPA. Para atingir o objetivo proposto realizou-se um estudo do tipo bibliográfico, qualitativo e descritivo/exploratório em uma amostra de relatórios emitidos em 2013, do setor de construção civil, selecionados a partir da base de dados do site da BOVESPA. Foram averiguados 19 pareceres de auditoria por intermédio da confrontação dos parágrafos de ênfase e de informações relevantes contidos nesses documentos com os pontos relativos às exigências normativas para esses tipos de informações. No estudo, foram identificados 18 pareceres sem ressalva, 1 com ressalva e nenhum parecer adverso e de negativa de opinião. Foi, também, identificado que das 19 empresas listadas, 17 tinham informações adicionais constadas no parágrafo de ênfase. Diante da identificação desses parágrafos de ênfase, o presente artigo compara e identifica que os relatórios contábeis da construção civil, acompanha de forma ordenada o OCPC 04, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às entidades de incorporação imobiliária brasileiras.

**Palavras- chave:** Auditoria. Relatório de Auditoria. Transparência da informação.

## 1 INTRODUÇÃO

Com o crescimento dos mercados de capitais, em que as barreiras entre empresas foram derrubadas em virtude da globalização, houve uma expansão das atividades empresariais em todo o mundo. E os reflexos destas mudanças são visíveis nas práticas contábeis e na auditoria das entidades, promovendo mais transparência e qualidade nas informações prestadas aos diversos usuários da contabilidade. Nesses termos, ao longo dos anos foi sendo estabelecida uma só regulamentação de caráter internacional, que envolva todos os aspectos inerentes à contabilidade, à auditoria e a contabilidade pública, que estruture

parâmetros suficientemente ágeis para a interpretação dos relatórios elaborados em qualquer país.

Neste ambiente global, é inevitável que as entidades consigam conviver com as diferentes normas contábeis e de auditoria sem que haja um padrão internacional. O IBRACON tem um envolvimento relevante no processo de adoção dos padrões internacionais de contabilidade e de auditoria, interagindo com a IFRS Foundation, por meio do International Accounting Standards Board (IASB), e com a Federação Internacional dos Contadores (International Federation of Accountants -IFAC), respectivamente. Além disso, o Ibracon participa ativamente do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) na elaboração de seus pronunciamentos visando a adoção das normas internacionais de contabilidade e desenvolve com o CFC o processo de tradução e revisão das normas internacionais de auditoria para adoção no ambiente brasileiro (IBRACON, 2012).

A IFAC e o IASB são órgãos mundiais responsáveis pela elaboração e divulgação destas normas internacionais. A principal diferença entre o trabalho das duas instituições citadas é a de que a IFAC opera basicamente em relação a normas de Auditoria, enquanto que o IASB, em relação a normas de Contabilidade. A atuação da IFAC não se restringe apenas à Auditoria, o que pode ser observado na nomenclatura de suas outras comissões, mas sua principal ocupação certamente se faz nessa área. O IFAC tem como objetivo o desenvolvimento e o aperfeiçoamento da profissão contábil coordenada em nível mundial e com normas usadas uniformemente (LONGO, 2011).

As uniformidade das normas de contabilidade asseguram que todos se pronunciem numa mesma linguagem, quando trabalham com entidades em nível mundial. Isso é importante para investidores em potencial e gerentes de companhias que atuam através das fronteiras internacionais. Um conjunto bem elaborado de normas de auditoria, se utilizados nos relatórios contábeis, facilita a tomada de decisão e contribui para operações com maior eficiência nos mercados de capitais.

No Brasil, o compromisso assumido para adotar as normas internacionais emitidas pelo IASB foi desde 2008 com a Lei 11.638/2007, para elaboração das demonstrações contábeis do ano de 2010, prazo estabelecido pelos órgãos normatizadores e reguladores. Na área de auditoria o compromisso para utilização das Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração (International Auditing and Assurance Standard Board – IAASB emitidas pelo IFAC) foi para os exercícios iniciados a partir de 1 de janeiro de 2010 e que se encerraram após 31 de dezembro de 2010. Estas práticas convergem entre si, pois seria impraticável

auditar demonstrações financeiras com parâmetros internacionais se a auditoria não tivesse subsídios convergentes aos objetivos das demonstrações.

Por estes motivos, em 13 de fevereiro de 2009, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC editou a Resolução 1.156/09 que dispõe sobre as Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, pois devem seguir os mesmos padrões internacionais, compreendendo desde o Código de Ética Profissional do Contabilista, Normas de Perícia, Normas de Contabilidade, Normas de Auditoria Interna e Normas de Auditoria Independente e de Asseguração, e (LONGO, 2011).

Auditoria é um processo ordenado de obtenção e avaliação de evidências sobre afirmações de ações e eventos de uma entidade, para avaliação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados aos usuários interessados nas informações (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002). Cujos objetivos, de acordo com a Resolução do CFC Nº. 1.203/09 que aprova a NBC TA 200 é aumentar o grau de confiança e evidenciar transparência nas demonstrações contábeis pelos auditores, com direcionamento maior para os usuários externos. Isto é alcançado mediante o relatório do auditor independente, por meio de pareceres e opiniões, sobre se as demonstrações contábeis que foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Por estes motivos, as novas normas internacionais de auditoria vieram a se tornar obrigatórias a partir de janeiro de 2010, com aprovação em novembro de 2009 e emitidas em conjunto pelo CFC, IBRACON, Banco Central do Brasil, a CVM e a Superintendência de Seguros Privados. Essas mudanças decorreram da necessidade de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais.

Diante do exposto levanta-se a seguinte questão problema do presente artigo: **será que existe transparência da auditoria na Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis das empresas do setor de construção civil listadas no site da BM&FBOVESPA?**

Assim, para responder a problemática proposta foi traçado o seguinte objetivo geral: analisar a transparência da auditoria na Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis das empresas do setor de construção civil listadas no site da BM&FBOVESPA. E como objetivos específicos: apresentar a auditoria como instrumento de transparência da informação contábil aos diversos usuários da contabilidade; apresentar as etapas exigidas na elaboração do relatório de auditoria, analisar a

transparência da auditoria na Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis das empresas do setor de construção civil listadas no site da BM&FBOVESPA.

O artigo encontra-se organizado em mais quatro seções além desta introdução: sendo a segunda, uma apresentação da abordagem geral sobre auditoria; a terceira, os processos metodológicos que conduziram a pesquisa; na quarta, apresentam-se os dados e análises da pesquisa e os principais resultados obtidos; na quinta, as considerações finais.

## 2 REFERENCIAL

### 2.1 ABORDAGEM HISTÓRICA DA AUDITORIA

Em meio à globalização, a concorrência do mercado se faz presente no dia-a-dia das empresas, o que passou a impor uma contínua necessidade de se tomar decisões acertadas e cada vez mais ágeis e eficazes, com isso as preocupações das organizações deixaram de ser meramente econômicas, justamente por terem passado por dificuldades nos últimos anos devido a uma gestão corporativa frágil e um controle financeiro difundido, nessas situações os problemas enfrentados foram decisivos para o abalo estrutural da economia mundial.

A origem da palavra “auditoria” vem do latim *auditor* que tem como significado “aquele que ouve”, “ouvidor”. A história da auditoria surgiu em épocas antigas e evoluiu com o avanço da globalização, na medida em que aparecia a necessidade de verificação da veracidade da gestão sobre a propriedade.

Conforme a obra de Boynton (2002, p. 34), auditoria inicia-se em época bem anteriormente assim como a contabilidade. Na sucessiva atualização, o conceito de auditoria tem melhorado, observando não só as mudanças necessárias para o desenvolvimento das organizações, como também com objetivos onde possam abranger todas as áreas da empresa.

*“Auditoria começa em época tão remota quanto à contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara”.*

Diante dos avanços citados, nota-se o porquê do cargo de auditor ser tão indispensável para a avaliação dos resultados. Sua origem foi identificada na Inglaterra, criado em 1314, demonstrando a potência econômica desse país desde épocas remotas, tornando-se assim, o berço do capitalismo com a Revolução Industrial. Já nos Estados Unidos, houve uma influência britânica, à medida que investidores escoceses e ingleses enviavam seus próprios auditores independentes para analisar a condição de empresas norte-americanas das quais



tinham investido. O foco dessas auditorias iniciais eram encontrar evidências de erros em balanços e bloquear o crescimento de fraudes associadas com o aprofundamento do fenômeno de administradores profissionais presentes versus proprietários ausentes. Em 1896, New York tornou o primeiro Estado norte-americano a aprovar a legislação sobre registro de CPAs. Em 1921, todos os então 48 Estados tinham aprovado legislação semelhante, e em 1917, o American Institute of Accountants foi criado, posteriormente redenominado American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), tornou-se desde então a voz da profissão. A partir daí, pode-se elaborar um retrato de todo processo de evolução da auditoria.

Inicialmente, a auditoria era fundamentada de exames rigorosos e detalhistas dos registros contábeis com a intenção de determinar se as transações estavam lançadas na conta correta e no valor correto. O objetivo principal era identificar a veracidade das informações assim como também descobrir erros e fraudes causadas por funcionários ou terceiros (COOK e WINKLER, 1974).

Boynton (2002, p.35), afirmam que “o ponto importante dessas auditorias iniciais era encontrar informações que divergem nos balanços e bloquear o crescimento de fraudes associadas com o aprofundamento do fenômeno de administradores profissionais versus proprietários ausentes”.

Após a revolução industrial, devido à complexidade dos negócios e o acelerado crescimento das empresas, existiram alguns acontecimentos que marcaram a transição da auditoria como: Controle dos gastos públicos; aparecimento de grandes organizações internacionais; a variedade dos negócios; a prática financeira que impulsionou do desenvolvimento da economia de mercado; necessidade de informações contábeis mais fiéis; dificuldade dos sistemas contábeis, que passaram a ser mais complexos; desenvolvimento e implementação de sistemas de controle interno. Devido a esses acontecimentos, a auditoria foi ficando mais ampla e, conseqüentemente, com mais situações propícias à fraudes, situações negativas que, para investidores, isso os afastavam, foi então preciso tomar medidas para atrair novos interessados, como a criação de uma Lei, a Sarbanes-Oxley. Esta lei, (em ingles, *Sarbanes-OxleyAct*) é uma Lei norte-americana, assinada em 30 de julho de 2002 pelo senador Paul Sarbanes e pelo deputado Michael Oxley. Evidenciada por escândalos financeiros corporativos, essa lei foi elaborada com o objetivo de evitar o desaparecimento dos investimentos financeiros e a evasão dos investidores causada pela insegurança alocada pela gestão das empresas.

A lei Sarbanes-Oxley, apelidada de Sarbox ou ainda de SOX, tem o objetivo de garantir a criação de meios de auditoria e segurança confiáveis nas empresas, abrangendo ainda regras para a criação de associações encarregada de fiscalizar suas atividades e operações, de forma que acalme os riscos aos negócios, evitar o aparecimento de fraudes ou assegurar que existam meios de apontá-los quando ocorrem, certificando a transparência na gestão das empresas. Foi a partir dessa lei que a auditoria ficou mais transparente, com mais qualidade em seus relatórios finais e, com isso, retomou a confiança de seus investidores.

Um dos fatos que marcaram o surgimento da auditoria foi a criação do SEC (Securities and Exchange Commission), onde, conforme Attie (2011, p.28), alavancou a profissão de auditor independente, assumindo uma elevada importância e criando novo foco, uma vez que as entidades que investiam na Bolsa de Valores foram obrigadas a fazerem uso dos serviços de auditoria para dar maior transparência e credibilidade a suas demonstrações contábeis.

No Brasil, segundo Ricardino e Carvalho (2004), é complicado identificar o início da auditoria. Somente em 1976, com o regulamento do Mercado de Capitais é que a profissão do auditor independente começou a alavancar e se desenvolver.

O desenvolvimento da auditoria no Brasil está inicialmente ligada à criação de empresas no âmbito internacional de auditoria independente, devido à investimentos também internacionais que foram aqui implantados e, obrigatoriamente, suas demonstrações contábeis tiveram de ser auditadas para um maior comprometimento aos investidores externos. As principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram:

- a) Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- b) Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- c) Crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- d) Evolução do mercado de capitais;
- e) Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e
- f) Criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades por Ações em 1976.

A lei das sociedades por ações determinou que as companhias abertas, além de observarem as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, serão

obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão. Dessa forma, a profissão do auditor se enfatizou de forma relevante.

## 2.2 CONCEITOS DE AUDITORIA

De forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o verificação, estudo e avaliação sistemática das transações, ações, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma empresa.

Segundo Accounting Review (v. 47) intitula auditoria como um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmativas a respeito de ações e eventos econômicos, para estimar o grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de um bom entendimento dos resultados a qualquer usuários que esteja interessados.

De acordo com Consenza e Grateron (2003), com o desenvolvimento da função de auditoria, nota-se com a necessidade da transparência que, é preciso seguir a norma que regula sua aplicação com a finalidade de permitir segurança aos usuários externos de uma informação clara e com todas as suas características, ou seja, uma informação limpa, acessível, disponível, confiável, transparente e com conteúdo, formato e que adquira valor quando se faça uso das informações, devendo ser estruturada para poder ser apropriada às necessidades daqueles que a utilizam.

## 2.3 OBJETIVOS DE AUDITORIA

O objetivo da Auditoria é o de expressar as demonstrações financeiras e certificar que elas representem corretamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos analisados, de acordo com as normas e os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados em consonância durante os períodos (CREPALDI, 2004).

Dessa forma, o objetivo principal da auditoria pode ser evidenciado como o processo pelo qual o auditor se analisa e certifica-se da transparência e veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela empresa auditada. Em sua análise, o auditor utiliza os critérios e procedimentos que lhe tragam provas que assegurem a efetividade dos valores patrimoniais publicados nas demonstrações financeiras e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom entendimento.

E é nesse contexto que o Brasil assumiu o compromisso de adotar tanto as normas contábeis (IFRS do IASB) na elaboração das demonstrações financeiras ou contábeis, assim como relacionadas com outros trabalhos de asseguarção e outros serviços correlatos executados por auditores independentes. Para atingir a meta, a esse compromisso assumido, foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. Esse comitê foi criado com o objetivo de ajudar no desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reestruturação contábil e de auditoria que resulte em maior aprimoramento e transparência nas práticas profissionais.

#### 2.4 NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA

As normas de auditoria aplicam-se em todas as auditorias de demonstrações contábeis, independentemente do tamanho do cliente, forma de organização do negócio, tipo de indústria, ou se a entidade tem finalidades lucrativas ou não. Aplicam-se, portanto, tanto à auditoria de demonstrações contábeis de uma mercearia de bairro ou um distrito escolar quanto à de uma grande corporação.

São geralmente aceitas as normas que orientam os auditores na realização de seus exames e na preparação de relatórios. Há dez normas ao todo, três das quais são descritas como normas gerais, três como normas relativas e à execução do trabalho e quatro como normas de parecer (normas do relatório). As normas gerais referem-se a personalidade, posicionamento e treinamento de auditores e são também conhecidas como normas pessoais. Dizem respeito a treinamento técnico e competência do auditor, conhecimento e zelo profissional de atitude de independência opinativa.

As normas de trabalho dizem que os auditores têm de analisar as evidências suficientes, tiradas das demonstrações contábeis e financeira do cliente, e os dados que as baseiam, para justificarem a emissão do parecer sobre as demonstrações financeiras. O trabalho deve ser cuidadosamente delineado e, quando houver assistentes, estes devem ser supervisionados adequadamente. Nas normas de parecer deve comunicar se a análise foi efetuada de acordo com as novas normas de auditoria, e se as demonstrações contábeis examinadas foram preparadas de acordo com os princípios contábeis de contabilidade. Com as novas normas de auditoria, junto com os procedimentos para sua instalação, estabelecem execução com ordem e disciplina na produção do trabalho. A observância dessas novas normas leva à realização de auditorias completas e objetivas, com resultados e opiniões concretas, fundamentos passíveis de serem justificados (CREPALDI, 2004).

Com a Lei 11.638/2007, o Brasil passou a aderir as Normas Internacionais de Contabilidade, mais usualmente conhecidas por IFRS. Essa nova lei incluiu importantes conceitos do direito societário, adaptando conceitos legais utilizados em economias mais avançadas, juntando também a normatização brasileira às legislações uniformes dos Estados Unidos e de países da Europa. Foram trazidas inovações tanto para as demonstrações contábeis quanto para aos relatórios contábeis, visto que essas normas são baseadas muito mais em princípios do que em regras (SAIKI e ANTUNES, 2010). Diante disso, esta nova abordagem traz impactos elevados para a profissão contábil, visto que o contador passa a exercer muito mais sua capacidade de julgamento, com resultados positivas sobre o status da profissão no Brasil.

Todas as empresas de capital aberto foram, a partir de janeiro de 2010, obrigadas a fazer auditoria independente nas demonstrações financeiras utilizando as novas Normas Brasileiras de Auditoria, aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). As 37 Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA) e uma Norma Brasileira de Contabilidade Profissional do Auditor Independente (NBC PA) estão convergidas ao padrão internacional.

Diante das 37 novas normas de auditoria, o objeto de estudo está direcionado a Norma NBC TA 700 - Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.

Essa norma trata da emissão do “relatório limpo”, que não contém qualquer ressalva ou outro tipo de modificação (adverso ou abstenção de opinião). Tem como objetivo produzir uma opinião sobre as demonstrações financeiras com embasamento na avaliação das conclusões alcançada pela evidencia de auditoria obtida explanando claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito com modelo pré definido (LONGO, 2011).

O objetivo dessa Norma é formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidencia de auditoria obtida e expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito. Para possibilitar ao auditor formar essa opinião, ele deve concluir se obteve segurança razoável de que as demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, não apresentam distorções relevantes, sejam elas causadas por fraude ou erro. Essa conclusão deve levar em consideração segundo (LONGO, 2011, p. 325) se:

- foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente;

- são apropriados os aspectos qualitativos das práticas contábeis utilizadas pela entidade, incluindo a análise e conclusão quanto à inexistência de indicadores de possível tendenciosidade ou falta de neutralidade nos julgamentos da administração
- as demonstrações financeiras divulgam adequadamente as práticas contábeis selecionadas e aplicadas e se elas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e apropriadas;
- as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
- as demonstrações financeiras fornecem divulgações adequadas para que usuários entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações constantes nas demonstrações contábeis;
- a terminologia usada nas demonstrações financeiras, incluindo o título de cada demonstração, é apropriada;
- as demonstrações financeiras propiciam uma apresentação adequada, no caso em que são elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, que é o caso desde capítulo;
- as demonstrações financeiras fazem referência ou descrevem adequadamente a estrutura de relatório financeiro aplicável, ou seja, elas devem incluir uma nota explicativa que divulgue de forma clara a base de elaboração e apresentação das demonstrações financeiras.

	NOMENCLATURA	DEFINIÇÃO
NBC-TA 700	Parecer sem ressalvas ou limpo	Indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica em todos os aspectos relevantes.
	Parecer com ressalvas	O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião. Usar as expressões "exceto por", "exceto quanto" ou "com exceção de".
	Parecer Adverso	O parecer adverso é emitido quando o auditor verificar efeitos e situações que, em sua opinião, comprometem substancialmente as demonstrações financeiras examinadas, a ponto de não ser suficiente a simples ressalva no parecer.
	Negativa de parecer	O auditor deve dar negativa de parecer quando ele não obtém elementos comprobatórios suficientes para formar sua opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto.
	Ênfase	É o parágrafo inserido no relatório de auditoria referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor independente, é de tal importância, que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis.

Fonte: Portal da Contabilidade

O modelo adotado no Brasil de auditoria independente tem a função de avaliar a confiança, qualidade e veracidade das demonstrações contábeis da empresa auditada, é atingida com a emissão do parecer e o resultado de sua adoção é a confiança dos investidores e dos usuários em geral (SÁ, 1998). O parecer tornou-se um relatório descritivo em que o auditor independente explana sua opinião formal sobre se as demonstrações contábeis que, estão ou não, de acordo com a situação patrimonial e financeira da empresa auditada (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002).

O modelo de relatório de auditoria independente adotado no Brasil tem como resultado um parecer de característica opinativa. Atestar ou certificar significa afirmar que um conjunto de situações e regras foram seguidos ou não. Porém, opinar entende-se que, analisando um conjunto de regras definidas, alcança-se ou não o melhor resultado, sob o ponto de vista de um profissional independente com experiência no assunto. O modelo opinativo, portanto, permite que existam opiniões diversas entre auditores acerca do mesmo conjunto de demonstrações contábeis (CARVALHO, 1989).

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa é uma atividade voltada para averiguação de problemas práticos ou teóricos por meio da utilização de análises, partindo de uma dúvida ou problema e, com o uso do método científico, encontra uma resposta ou uma solução. Método é a ordem que se deve estabelecer aos diferentes processos necessários para atingir um resultado desejado (CERVO, BERVIAN E SILVA, 2007).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é definida como qualitativa, por descrever a situação de determinado problema, verificar a interpretação de certos contextos, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos, contribuir no processo de mudança de determinado conjunto e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento dos detalhes do comportamento dos usuários (RICHARDSON, 2009). Também classificado como uma pesquisa bibliográfica, por abranger a consulta a livros, jornais, entrevistas, artigos, outras pesquisas meios que servirão de base para o estudo profundo sobre desenvolvimento dos que foi apresentado (GIL, 2009).

A pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema (GIL, 1991, p. 45). Esse tipo de pesquisa tem um foco com o problema, com maior intenção de torná-lo mais explícito ou a facilitar a construção das hipóteses, ajudando no seu objetivo de maior interpretação do aprimoramento das idéias.

Os procedimentos para coleta de dados foi através de buscas eletrônicas no site da BM&FBOVESPA, extraídos por uma amostra de relatórios emitidos em 2013 das empresas listadas do setor de construção civil. A busca manual incluiu referências de livro, artigos, e seminários importantes para a compreensão do assunto.

#### 4 DADOS E ANÁLISE DA PESQUISA

Foram analisadas 20 empresas do setor de construção civil listadas no site da BOVESPA, dos 20 demonstrativos identificados no ano de 2013, foram extraídos 19 pareceres de auditoria independente do qual serviu como base para a análise desta pesquisa. A SERGEN SERVICOS GERAIS DE ENG S.A foi a única companhia que não participou da amostra por não estar disponível o relatório financeiro do ano em estudo.

De acordo com o quadro 1 abaixo, é possível evidenciar que dos 19 relatórios de auditoria analisados, 18 apresentaram parecer sem ressalva, 1 parecer com ressalva, e nenhum parecer adverso e de negativa de parecer no ano de 2013. O parecer com ressalva, da empresa BROOKFIELD INCORPORAÇÕES S.A, menciona que a Companhia não concluiu o processo de apuração de fatos que envolvem a mesma na investigação conduzida pelo Ministério Público do Estado de São Paulo sobre irregularidades praticadas por fiscais de arrecadação de impostos sobre serviços (“ISS”) no município de São Paulo – SP envolvendo a Companhia. Conseqüentemente, não foi possível concluir quanto a seus efeitos, se houver, nas informações contábeis intermediárias, individuais e consolidadas, da Companhia, contidas no Formulário de Informações Trimestrais – ITR referentes ao trimestre findo em 30 de setembro de 2013.

Quadro 1: Empresas listadas na BM&BOVESPA

QT.	Razão Social	Nome de Pregão	Ano de Referência: 2013				Ênfase
			Natureza do Parecer				
			Sem Ressalva	Com Ressalva	Adverso	Negativa de Parecer	
1	<a href="#">BROOKFIELD INCORPORAÇÕES S.A.</a>	<a href="#">BROOKFIELD</a>	-	✓	-	-	SIM
2	<a href="#">CONSTRUTORA ADOLPHO LINDENBERG S.A.</a>	<a href="#">CONST A LIND</a>	✓	-	-	-	SIM
3	<a href="#">CR2 EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS S.A.</a>	<a href="#">CR2</a>	✓	-	-	-	NÃO
4	<a href="#">CYRELA BRAZIL REALTY S.A.EMPREENDE E PART</a>	<a href="#">CYRELA REALT</a>	✓	-	-	-	SIM
5	<a href="#">DIRECIONAL ENGENHARIA S.A.</a>	<a href="#">DIRECIONAL</a>	✓	-	-	-	SIM
6	<a href="#">EVEN CONSTRUTORA E INCORPORADORA S.A.</a>	<a href="#">EVEN</a>	✓	-	-	-	SIM
7	<a href="#">EZ TEC EMPREENDE. E PARTICIPACOES S.A.</a>	<a href="#">EZTEC</a>	✓	-	-	-	SIM
8	<a href="#">GAFISA S.A.</a>	<a href="#">GAFISA</a>	✓	-	-	-	SIM
9	<a href="#">HELBOR EMPREENDIMENTOS S.A.</a>	<a href="#">HELBOR</a>	✓	-	-	-	SIM
10	<a href="#">JHSF PARTICIPACOES S.A.</a>	<a href="#">JHSF PART</a>	✓	-	-	-	SIM



11	<a href="#">JOAO FORTES ENGENHARIA S.A.</a>	<a href="#">JOAO FORTES</a>	✓	-	-	-	SIM
12	<a href="#">MRV ENGENHARIA E PARTICIPACOES S.A.</a>	<a href="#">MRV</a>	✓	-	-	-	SIM
13	<a href="#">PDG REALTY S.A. EMPREEND E PARTICIPACOES</a>	<a href="#">PDG REALT</a>	✓	-	-	-	SIM
14	<a href="#">RODOBENS NEGOCIOS IMOBILIARIOS S.A.</a>	<a href="#">RODOBENSIMOB</a>	✓	-	-	-	SIM
15	<a href="#">ROSSI RESIDENCIAL S.A.</a>	<a href="#">ROSSI RESID</a>	✓	-	-	-	SIM
16	<a href="#">SERGEN SERVICOS GERAIS DE ENG S.A.</a>	<a href="#">SERGEN</a>	-	-	-	-	-
17	<a href="#">TECNISA S.A.</a>	<a href="#">TECNISA</a>	✓	-	-	-	SIM
18	<a href="#">TGLT S.A.</a>	<a href="#">TGLT</a>	✓	-	-	-	NÃO
19	<a href="#">TRISUL S.A.</a>	<a href="#">TRISUL</a>	✓	-	-	-	SIM
20	<a href="#">VIVER INCORPORADORA E CONSTRUTORA S.A.</a>	<a href="#">VIVER</a>	✓	-	-	-	SIM

Fonte: BOVESPA

No levantamento obtido das empresas, foi identificado que dos 19 demonstrativos das empresas da construção civil, 17 apresentaram parágrafos de ênfase.

Sabemos que, caso o fato do auditor reportar-lhe incerteza, o parágrafo adicional será denominado “parágrafo de ênfase”. Em se tratando de um fato relevante que não gerou incerteza, o parágrafo é conceituado como “parágrafo de informação relevante” (DUTRA e BORBA, 2003). A ênfase serve também para chamar a atenção dos usuários para um assunto ou assuntos apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis, de tal relevância que são fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis.

Os exemplos mais comuns de parágrafos de ênfase estão relacionados com os seguintes assuntos adequadamente divulgados segundo (LONGO, 2011, p. 348):

- incertezas (contingências e problemas de continuidade);
- aplicação antecipada de uma prática contábil;
- transações relevantes com partes relacionadas;
- mudanças extremamente relevantes na legislação que afetem de forma significativa a entidade;
- grande catástrofe que teve e continua a ter efeito relevante.

Para identificar se há uma especificidade nos parágrafos de ênfase do setor de construção civil, foi analisado e identificado cada opinião explanada pelos auditores independentes, abaixo estão relacionados as empresas e suas ênfases discriminadas para fazer uma comparação das informações;

Quadro 2: Empresas listadas na BM&amp;BOVESPA

Ano de Referência: 2013		
QT.	Razão Social	Ênfase
1	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <a href="#">BROOKFIELD INCORPORAÇÕES S.A.</a></li> <li>- <a href="#">CONSTRUTORA ADOLPHO LINDENBERG S.A.</a></li> <li>- <a href="#">CYRELA BRAZIL REALTY S.A.EMPREENDE E PART</a></li> <li>- <a href="#">DIRECIONAL ENGENHARIA S.A.</a></li> <li>- <a href="#">EZ TEC EMPREENDE. E PARTICIPACOES S.A.</a></li> <li>- <a href="#">GAFISA S.A.</a></li> <li>- <a href="#">JHSF PARTICIPACOES S.A.</a></li> <li>- <a href="#">JOAO FORTES ENGENHARIA S.A.</a></li> <li>- <a href="#">MRV ENGENHARIA E PARTICIPACOES S.A.</a></li> <li>- <a href="#">PDG REALTY S.A. EMPREENDE E PARTICIPACOES</a></li> <li>- <a href="#">RODOBENS NEGOCIOS IMOBILIARIOS S.A.</a></li> <li>- <a href="#">ROSSI RESIDENCIAL S.A.</a></li> <li>- <a href="#">TECNISA S.A.</a></li> <li>- <a href="#">TRISUL S.A.</a></li> </ul>	As informações contábeis intermediárias consolidadas, consideraram, adicionalmente, a Orientação OCPC 04 editada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.
2	<a href="#">EVEN CONSTRUTORA E INCORPORADORA S.A.</a>	As demonstrações financeiras consolidadas correspondentes foram alteradas em relação àquelas demonstrações financeiras consolidadas anteriormente divulgadas.
3	<a href="#">HELBOR EMPREENDIMIENTOS S.A.</a>	O exame das demonstrações financeiras, foi conduzido sob a responsabilidade de outros auditores independentes.
4	<a href="#">VIVER INCORPORADORA E CONSTRUTORA S.A.</a>	A empresa apresenta prejuízos acumulados, essa situação gera incerteza significativa sobre a continuidade operacional da Companhia.

Fonte: BOVESPA

Neste quadro 2 do artigo, analisam-se as questões mais importantes e relevantes que, tiveram a ênfase nas entidades listadas. Através da Norma NBC TA 700, aplicada a partir de 1 de janeiro de 2010, foi analisado os relatórios dos Auditores independentes e verificado os pareceres e suas naturezas. Foi identificado 14 ênfases que falam dos riscos, benefícios e o controle de venda imobiliária que sempre são enfatizados pelo segmento. Analisando os parágrafos de ênfase citados acima do setor imobiliário, a CVM deliberou uma orientação chamada OCPC 04, para auxiliar os auditores independentes em suas interpretações na geração dos pareceres contábeis do segmento da construção civil. O objetivo desta Orientação é de auxiliar na análise se os contratos de construção se enquadram adequadamente no Pronunciamento Técnico e assim auxiliar nas demonstrações contábeis no momento do reconhecimento da receita com a incorporação ou construção de imóveis.

Os outros três parágrafos de ênfase foram diferentes, a empresa EVEN CONSTRUTORA E INCORPORADORA S.A., em 1º de março de 2013, emitiu um relatório de auditoria sem modificação sobre o conjunto completo das demonstrações financeiras, individuais e consolidadas, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2012. A opinião do auditor neste parecer está limitada às informações correspondentes anteriormente

referidas, uma vez que não foram contratados para auditar, revisar ou aplicar quaisquer outros procedimentos sobre o balanço patrimonial e a demonstração das mutações do patrimônio líquido consolidados referentes ao saldo de abertura em 1º de janeiro de 2012.

A empresa HELBOR EMPREENDIMENTOS S.A., teve o exame das demonstrações financeiras referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2011, apresentadas como balanço de abertura em 1º de janeiro de 2012, preparadas originalmente antes dos ajustes, foi conduzido sob a responsabilidade de outros auditores independentes, que emitiram relatório de auditoria sem ressalvas, com data de 14 de março de 2012. Em conexão com os trabalhos, examinaram também os ajustes descritos que foram efetuados para alterar o balanço patrimonial de abertura em 1o de janeiro de 2012. Em opinião, tais ajustes são apropriados e foram corretamente efetuados.

A empresa VIVER INCORPORADORA E CONSTRUTORA S.A., foi analisada e os auditores independentes chamaram a atenção para as demonstrações financeiras, que descreve que a Companhia tem apurado prejuízos operacionais e geração negativa de caixa nos últimos anos. A administração divulgou seus planos de ação e acredita que essas ações são suficientes para melhorar sua estrutura de capital e retomar a lucratividade. Como a implementação de parte dessas medidas depende de terceiros e, portanto, estão fora do controle da Companhia, essa situação gera incerteza significativa sobre a continuidade operacional da Companhia. As demonstrações financeiras não incluem quaisquer ajustes em virtude dessas incertezas.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A presente pesquisa teve como objetivo verificar a transparência da auditoria na formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis das empresas do setor de construção civil listadas no site da BM&FBOVESPA. O presente artigo defende que, quando interpretadas e aplicadas de forma correta os pareceres, influenciam significativamente na apresentação de demonstrações contábeis transparentes e confiáveis e implicam no fornecimento de informações mais úteis a seus usuários.

Concluiu-se, portanto, que os relatórios contábeis têm condições de proporcionar ao auditor independente uma melhor condição de expressar suas opiniões e seus pareceres de forma positiva diante das adversidades encontradas. Bem como, preparar o usuário externo a interpretar as inúmeras mudanças que constantemente vem acontecendo no novo cenário do mercado e ainda valorizar as experiências em cada acontecimento.

Para atingir o objetivo proposto foram averiguados 20 empresas listadas no site da BOVESPA do ano de 2013, dessas entidades foram extraídos 19 pareceres de auditoria por intermédio da confrontação dos parágrafos de ênfase e de informações relevantes contidos nesses documentos com os pontos relativos às exigências normativas para esses tipos de informações. No estudo, foram identificados 18 pareceres sem ressalva, 1 com ressalva e nenhum parecer adverso e de negativa de opinião. Foi, também, identificado que das 19 empresas listadas, 17 tinham informações adicionais constadas no parágrafo de ênfase.

O parecer com ressalva, da empresa BROOKFIELD INCORPORAÇÕES S.A, conclui que, a Entidade não finalizou o processo de apuração de fatos que envolve uma investigação conduzida pelo Ministério Público do Estado de São Paulo sobre irregularidades praticadas por fiscais de arrecadação de impostos sobre serviços (“ISS”) no município de São Paulo – SP.

Foi identificado 14 ênfases que falam dos riscos, benefícios e o controle de venda imobiliária que são enfatizados pelo segmento. Os outros 3 parágrafos de ênfase foram diferentes, a empresa EVEN CONSTRUTORA E INCORPORADORA S.A. teve as demonstrações financeiras consolidadas correspondentes alteradas em relação àquelas demonstrações financeiras consolidadas anteriormente divulgadas, essa ênfase caracteriza-se uma transação relevante com partes relacionadas. A empresa HELBOR EMPREENDIMENTOS S.A., mencionou que as últimas demonstrações foram conduzidas por outros profissionais, mas que de acordo com os relatórios emitidos efetuaram ajustes devidamente apropriados, essa ênfase caracteriza-se uma mudança, não afeta as informações mas é importante ressaltar aos usuários. A empresa VIVER INCORPORADORA E CONSTRUTORA S.A., teve o relatório emitido e chama atenção que a entidade apresenta demonstrações financeiras com prejuízos operacionais e geração negativa de caixa nos últimos anos. Essa situação gera incerteza significativa sobre a continuidade operacional da Companhia

Assim, através desta pesquisa, foi possível conhecer os tipos de informações de parágrafos de ênfase mais adotados pelos auditores independentes no ramo da construção civil.

Considerando os objetivos da pesquisa, foi detectado que o auditor independente tem uma extrema responsabilidade ao interpretar as demonstrações contábeis e analisá-las para dar seus pareceres definitivos. Quando for encontrado informações que são pertinentes e não

publicadas nas demonstrações contábeis, o auditor faz um parágrafo de ênfase citando o fato e explicando o porque de ter uma relevância.

Por fim, sugere-se que futuras pesquisas sejam realizadas de modo a expor a comparação dos pareceres e analisar os parágrafos de ênfase de outros segmentos além dos ramos da construção civil.

### ABSTRACT

NASCIMENTO, Sizenando José Vilar do. **Transparence and quality in the emission of the Auditory reports: a study on the civil construction companies listed on the BM&FBOVESPA website.** 2014. Pages 21. Course conclusion work – Accounting Sciences, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2014.

The audit report is an indispensable tool for the external users' decision-making process. It is formed by the independent auditors' opinions about the financial demonstrations based on the evaluations of the conclusions issued built on the opinion report. This article aims to verify the transparency of the auditory in the opinion forming and emission of the independent auditor's report concerning the financial statements in the civil construction companies listed on the BM&BOVESPA website. In order to reach this goal, a bibliographic, qualitative and exploratory/descriptive study was conducted. It was consisted in analyzing samples of civil construction reports emitted in 2013, they were selected from a database in the BOVESPA website. It is verified 19 audit reports through the confrontation of the emphasis paragraph and the relevant information contained in this document with the points related to the standard demands to these kinds of information. In the study, 18 audit reports were verified without restrictions, 1 with restriction and none issues a negative opinion. It was identified that 17 of the 19 companies have additional information featuring in the emphasis paragraph. Due to the identification of theses emphasis paragraph, this article compares and identifies that the financial reports in the civil construction field, follows orderly the OCPC 04, from the Accounting Practice Committee, that deals with the Technical Interpretation ICPC 02 application in the Brazilian real state companies.

### REFERÊNCIAS

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

LONGO, Claudio Gonçalo. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

**CVM** – COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível em: <<http://www.cvm.org.br>>. Acesso em: 15 de junho de 2014.

**BM&BOVESPA**. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/BuscaEmpresaListada.aspx?segmento=Constru%C3%A7%C3%A3o+Civil&idioma=pt-br>>. Acesso em: 15 de junho de 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_, Willian. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BOYNTON, William C, JOHNSON, Raymond N., KELL, Walter G. **Auditoria**. Trad. José Evaristo dos Santos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

Normas de Auditoria reconhecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução nº 1024, de 15 de abril de 2005, revogada pela Resolução Nº 1203 de 27 de novembro de 2009.

**IBRACON**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detCurso.php?cod=23>>. Acesso em: 05 de junho de 2014.

WINKLER, A. J.; COOK, J. A.; KLIWER, W. M.; LIDER, L. A. **General viticulture**. Berkeley: University of California Press, 1974.

RICARDINO, Álvaro e CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista de Contabilidade & Finanças**, 8ª Edição. São Paulo. N. 35, maio/agosto/2004.

COSENZA, José Paulo; GRATERON, Ivan Ricardo Guevera. **A auditoria da contabilidade criativa**. Revista Brasileira de contabilidade, Brasília DF, ano 32, n.143, set./Out., 2003.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA). **A Statement of basic auditing concepts**. The Accounting Review, supplement to v. 47 1972.

SAIKI, T.G.; ANTUNES, M.T.P. **Reconhecimento de ativos intangíveis em situação de business combinations: um exemplo prático da aplicação dos CPC 04 e CPC 15.** Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços, n. 46, 2010.

SÁ, C. (1998) - **Gerenciamento do fluxo de caixa.** Apostila. Top Eventos. São Paulo.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.