



**Revista de Administração e Contabilidade**

*Volume 10, número 2*

*Feira de Santana, maio/agosto 2018, p.15 – 31*

*ISSN: 2177-8426*

## **Características dos Pareceres de Auditoria Independente emitidos sobre as Demonstrações Contábeis das empresas do setor agropecuário listadas na BM&F BOVESPA**

**Evelyn dos Santos  
Neylane dos Santos Oliveira  
Mirian Gomes Conceição**

### **RESUMO**

O objetivo desta pesquisa foi analisar as características dos pareceres de auditoria independente emitidos sobre as demonstrações contábeis das empresas do setor agropecuário listadas na BM&F BOVESPA. Com o propósito de alcançar o objetivo da pesquisa, os dados foram inicialmente coletados mediante aplicação da técnica de análise de conteúdo nos pareceres de auditoria no período de 2010 a 2015 de todas as empresas do setor agropecuário listada na BM&FBovespa, o qual se constituiu de três empresas. Os resultados indicaram que os pareceres analisados estão em conformidade com as normas de auditoria independentes vigentes na data de emissão dos pareceres e em seguida analisou-se as características destes. Os resultados indicam que 66,67% dos pareceres emitidos acerca das demonstrações contábeis das empresas do setor agropecuário estão em conformidade com as normas contábeis já que esse percentual corresponde aos pareceres sem ressalva, enquanto os 33,33% dos pareceres foram emitidos com ressalva. Ainda sobre os tipos de pareceres observou-se que todos os pareceres com ressalva foram emitidos por empresas não *Big Four*. Pode-se ressaltar que não houve uma mesma empresa de auditoria exercendo suas atividades em diferentes entidades, porém há uma concentração das empresas *Big Four* na emissão dos pareceres. Quanto à análise geral dos parágrafos dos pareceres, totalizou-se 187 parágrafos. As categorias 1, 2 e 3 (Responsabilidade do auditor e menção a que ele se propõe; Abrangência da auditoria e como foi executada; e Opinião do auditor acerca do trabalho executado, respectivamente) além de estarem presentes em todos os pareceres, elas representaram um percentual de frequência de 68% em relação ao todo. Seguindo da categoria esclarecimento sobre a auditoria nas demonstrações consolidadas com o percentual de 10%. É relevante observar que as conclusões apresentadas referem-se à população pesquisada, não podendo ser generalizadas fora do escopo de análise, nem temporal, nem espacial.

**Palavras-chave:** Auditoria Independente. Contabilidade. Parecer de Auditoria.

## 1. Introdução

Após o escândalo da Enron Corporation nos Estados Unidos ocorrido em 2000, a auditoria como instrumento de governança ganhou força já que a transparência e credibilidade nas demonstrações contábeis são um fator importante para os usuários.

Dessa forma, a auditoria surgiu da necessidade dos usuários internos e externos avaliarem a segurança, a rentabilidade e liquidez das empresas através das informações contidas nas demonstrações contábeis.

Nesse sentido, o papel do auditor independente é examinar as demonstrações contábeis por meio de um conjunto de procedimentos técnicos finalizando e apresentando seu trabalho por meio da emissão do parecer da auditoria. Boynton, Johnson e Kell (2002), explicam que o relatório de auditoria é o meio principal de comunicação das descobertas da auditoria sobre as demonstrações contábeis. A formação da opinião do auditor dependerá da obtenção de segurança razoável sobre as demonstrações contábeis não apresentando distorções relevantes, independentemente se causadas por erro ou fraude, conforme abrange a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 700 – Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.

Diante do contexto, formula-se o seguinte problema da pesquisa: Quais as características dos pareceres de auditoria independente emitidos sobre as demonstrações contábeis das empresas do setor agropecuário listadas na BM&F BOVESPA?

Neste intuito, o objetivo geral da pesquisa é analisar as características dos pareceres de auditoria independente emitidos sobre as demonstrações contábeis das empresas do setor agropecuário listadas na BM&F BOVESPA. Para o alcance do objetivo geral foram traçados os objetivos específicos, nos quais são: I) identificar as empresas do setor agropecuário com registros na BM&F BOVESPA entre os anos de 2010-2015; II) observar as normas de auditoria independente vigentes para emissão dos pareceres; e III) analisar os pareceres das empresas listadas BM&F BOVESPA no setor agropecuário e confrontar à literatura pesquisada.

A pesquisa mostra-se relevante, sobretudo devido ao parecer da auditoria ser o produto final emitido pelo auditor independente contendo sua opinião sobre as demonstrações contábeis, opinião esta que influenciará tanto aos usuários internos quanto principalmente aos usuários externos, uma vez que, por meio do trabalho final da auditoria é possível observar a situação financeira da empresa auditada. A contribuição da pesquisa caracteriza-se pelo fato de não existirem estudos similares sobre as características dos pareceres do setor agropecuário. Dessa forma, permitirá uma análise mais profunda do tema por meio de uma investigação e incentivará uma melhor reflexão sobre as práticas contábeis.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1 Auditoria

A auditoria surgiu diante da necessidade de informações fidedignas advindas das demonstrações contábeis, para usuários tanto interno quanto externo. Para Lins (2014, p.3) auditoria significa conferência, análise e verificação. Nessa mesma linha Attie (2011, p.5) conceitua auditoria como uma particularização contábil com intuito de testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial.

Observa-se que, a auditoria subdivide-se em diversas áreas, entre elas a auditoria governamental, auditoria interna e auditoria externa também conhecida como auditoria independente, sendo que esta se diferencia da auditoria interna devido à independência da empresa conforme salientado por Crepaldi (2013, p.78). Já o auditor interno é dependente da empresa, pois o mesmo é funcionário desta e, portanto, responsável por suas ações diante a organização em que trabalha. Este mesmo autor aborda que a atividade da auditoria interna primordialmente seria a constante verificação do controle interno.

Por sua vez, a atividade do auditor externo é a de analisar cuidadosamente as demonstrações contábeis da empresa e emitir uma opinião. Em conformidade com a NBC TA 200, a auditoria independente carece de que tais demonstrações a ela entregues tenham segurança razoável de que estão precavidas de distorções relevantes. Nesse sentido, a referida norma utiliza o termo asseguaração razoável que quer dizer um nível elevado de segurança. Porém, não se pode afirmar ser um nível absoluto de abonação de erros nas demonstrações, como aponta a NBC TA 200. Ademais, o auditor independente com base nas informações a ele fornecidas avaliará de forma autônoma/ imparcial, emitindo uma opinião que nem sempre será aquela desejada pela empresa, mas aquela coerente com a realidade da mesma.

Isso porque o bom funcionamento das negociações comerciais depende da veracidade das informações contábeis. Assim, o surgimento da auditoria para Almeida (2012) foi fruto da rápida expansão do mercado como também do aumento da concorrência, principalmente nas grandes empresas de capital aberto, resultando assim na necessidade dos investidores avaliarem a segurança, a rentabilidade e liquidez do seu investimento percebendo então, se as organizações estão agindo com confiabilidade no que diz respeito aos registros contábeis.

Nesse sentido, a auditoria como instrumento de governança ganha força após o escândalo financeiro da Enron Corporation nos Estados Unidos em 2000 e com a posterior criação da lei Sarbanes-Oxley (SOX) criada em 2002, pelo senador Paul Sarbanes e do deputado Michael Oxley. Almeida (2012) expressa que a auditoria no Brasil praticamente origina-se com o ingresso das grandes empresas multinacionais e/ou filiais do exterior, posterior a este fato o Banco Central do Brasil (BCB) tornou obrigatória a auditoria externa e interna em quase todas as entidades do Sistema Financeiro Nacional (SFN) e companhias de capital aberto.

Contudo, os profissionais dessa área no Brasil ainda são pouco demandados, já que conforme Ludícibus et al. (2013) o Brasil é considerado um dos países menos auditados em relação ao mundo dos negócios. Tal preocupação é confirmada por dados atuais trazidos por Santos (2016), os quais revelam que, o Brasil tem um auditor independente para 24.615 pessoas, número bem superior ao da Europa como também da Argentina que tem um auditor para 13.205 pessoas. Quando se trata de auditoria aplicada à realidade brasileira não só o aspecto quantitativo como o abordado acima enseja melhora, o aspecto qualitativo

também merece atenção, pois a atividade de auditoria no Brasil como ressalta Crepaldi (2013), ainda não atingiu o índice de excelência e um dos fatores que contribui para isso é a contratação de profissionais leigos, sem a devida maturidade profissional e acadêmica resultando assim numa educação e treinamentos insuficientes.

Assim, percebe-se que a auditoria é um tema rico para se discutir, e nesse trabalho será abordado sobre a auditoria independente especificamente as características dos pareceres de auditoria emitidos sobre as demonstrações contábeis das empresas das empresas do setor agropecuário listadas na BM&F BOVESPA.

## 2.2 Auditoria Independente e suas normas

A auditoria realiza trabalhos específicos, e o que diferenciara o tipo de auditor para determinado trabalho é basicamente o objetivo e usuário deste. Sobretudo, a auditoria independente tem como objetivo atender a exigência legal ou estatutária, no qual suas atividades são voltadas para o controle interno das empresas e seus usuários abrangem acionistas, investidores, credores, governo e público externo à empresa em geral, como aborda Hernandez (2010).

O objeto de estudo do auditor independente são as demonstrações contábeis, contudo a elaboração e manutenção destas, segundo Almeida (2012) são de responsabilidade primária da administração da empresa, cabendo ao auditor independente uma análise posterior à elaboração. Nesse sentido, Attie (2011) reforça que a finalidade da auditoria independente é expressar uma opinião sobre as demonstrações após analisadas, e essa opinião é expressa na emissão de um parecer, sendo este de suma importância tanto para investidores e fisco quanto para a própria empresa auditada, ganhando caráter obrigatório em companhias de capital aberto, com base nas leis 6.404/76 alterada pela Lei nº 11.638/07 e a 11.941/09.

Para execução deste trabalho, os auditores independentes devem estar coerentes com os princípios de ética dispostos no Código de Ética Profissional do Contador, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a exemplo o art. 2º, o qual determina exercer a profissão com zelo; diligência; honestidade e capacidade técnica. Assim como, para a realização de seu trabalho os auditores devem obedecer ao referido código, os mesmos precisam considerar às normas de auditoria.

Ademais, Hernandez (2010) explica que essas são subdivididas em três categorias: i) Normas Profissionais do auditor independente, que envolve treinamento, independência, competência e zelo do auditor independente; ii) Normas Técnicas relativas à execução do trabalho, em que inclui-se o planejamento do trabalho que será feito, supervisão da equipe, avaliação dos controles internos, evidenciação e documentação de auditoria; e iii) Normas Técnicas relativas ao parecer de auditoria classificadas em identificação das demonstrações contábeis auditadas, adesão às normas de auditoria e opinião do auditor. Buscando assim, o contínuo aperfeiçoamento nas atividades que o competem.

De acordo com Santos (2016) um fato marcante no que diz respeito ao aperfeiçoamento das normas de auditoria e conseqüentemente das suas atividades se deu após o escândalo da Enron Corporation, quando se aprovaram leis mais severas como, por exemplo, a já citada Sarbanes-Oxley, criou-se o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) que significa *Conselho de Auditores de Companhias Abertas*, uma entidade

fiscalizadora das empresas de auditorias e promoveu-se uma revisão nas *International Standards on Auditing* (ISAs)– normas internacionais de auditoria. No Brasil passou-se a adotar o padrão internacional em 2009 após a referida revisão, o que foi positivo como defende Santos (2016).

No cenário brasileiro destaca-se também a criação de alguns órgãos como apoio, a exemplo, o Instituto dos Auditores Independentes no Brasil (IBRACON) ou conhecido anteriormente como - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), oriundo da junção dos órgãos: Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (Ibai). Seu escopo é o de representar os profissionais auditores como também do estabelecimento de políticas de interpretação e manifestação dos princípios e normas de contabilidade advindas das entidades normativas, como o próprio Ibracon (2016).

Outro principal órgão relacionado com os auditores é a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) criada pela Lei 6.385/76, cuja função é fiscalizar o mercado de capitais no Brasil. A CVM ressalta que os auditores independentes com registro nela devem subordinar-se a Lei 9.295/46, à regulamentação da atividade profissional emanada do Conselho Federal de Contabilidade e as orientações do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

A CVM ainda esclarece que o auditor independente precisa obedecer ao que está contido na Instrução CVM 308. Ainda nesta instrução abrange que o auditor independente seja pessoa física ou jurídica para exercer suas atividades no mercado de valores mobiliários além de ser registrado na CVM e estar registrado no CRC devem ter exercido atividade de auditoria por período não inferior a cinco anos contado assim que registrado no CRC; manter escritório profissional legalizado em seu nome, com instalações adequadas para o exercício da auditoria; ter sido aprovado em exame de qualificação técnica, no caso de pessoa jurídica toda equipe serem aprovados; dentre outros requisitos.

Ademais, a auditoria é assegurada também por normas oriundas de outros órgãos como o Banco Central e CFC. De fato, a auditoria tem um papel de suma importância e isto é destacado pelo presidente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Idésio Coelho apud Santos (2016).

Sendo assim, todo trabalho da auditoria precisa ser desenvolvido em conformidade com as normas de contabilidade como também suas normas específicas. No qual, as normas específicas da auditoria abrange conceitos, procedimentos e estruturas dos relatórios da auditoria independente realizados ao término do trabalho do auditor. No último tópico será abordado sobre a emissão deste relatório da auditoria independente.

### **2.3 Relatório dos Auditores Independentes**

As normas de auditoria que tratam desse tópico são: NBC TA 700, NBC TA 705 e a NBC TA 706 conforme visto na NBC TA – de auditoria independente. A NBC TA 700 aponta que, poderá formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis se, somente se, o auditor obtiver segurança razoável e não apresentarem distorções relevantes nas informações nestas encontradas. Para esta conclusão deve-se considerar o exposto no item 11 da norma.

Inclusive, devido ao processo de harmonização das normas brasileiras com as normas internacionais houve algumas alterações, uma dessas foi à mudança do nome “Parecer dos

Auditores Independentes” sendo agora denominado “Relatório dos Auditores Independentes”. Sobre esta mudança, Longo (2011) diz que o “Relatório dos Auditores Independentes” é a nova expressão utilizada nas novas normas de auditoria para se referir ao produto final emitido pelo auditor independente em decorrência de sua auditoria das demonstrações financeiras e que contém a sua opinião”. Ainda sobre a divulgação do trabalho do auditor, Boynton, Johnson e Kell (2002), explicam que o relatório de auditoria é o meio principal de comunicação das descobertas da auditoria sobre as demonstrações contábeis. Seu escopo é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis observadas, opinião esta que em todos os aspectos relevantes seja elaborada em conformidade com a estrutura de um relatório financeiro aplicável.

São objeto de análise de acordo com Lins (2014) as demonstrações: Balanço Patrimonial; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; Demonstração do Resultado do Exercício; Demonstração do Fluxo de Caixa; Demonstração do Valor Adicionado; Demonstração do Resultado Abrangente e as Notas Explicativas que por sua vez completam as demonstrações especificando melhor as informações necessárias. A responsabilidade pelo parecer da auditoria conforme diz a NBC T 11.1 é do auditor e a emissão errônea deste relatório impõe sanções. Franco e Marra (2001) aponta que no relatório da auditoria é importante e indispensável conter: I) a quem se destina; II) que a administração como já dito é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis; III) a responsabilidade no trabalho executado; e VI) quais os procedimentos de auditoria utilizados durante o trabalho.

Já as características do relatório da auditoria são bem aclaradas na NBC TA 700 nos itens 20-47. De forma sucinta nesses itens contém que, o relatório deve ser escrito; de responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis; responsabilidade do auditor; também deve ter título; destinatário; parágrafo introdutório; opinião do auditor; outras responsabilidades relativas à emissão do relatório de auditoria; assinatura do auditor; data do relatório do auditor independente; endereço do auditor independente; relatório do auditor independente previsto por lei ou regulamento; informações suplementares apresentadas com as demonstrações contábeis. Também o apêndice A13 a A51 da referida norma especifica melhor os itens citados acima.

A estrutura do parecer do auditor deverá compor-se basicamente de quatro parágrafos como abrange Attie (2011, p. 98) e a sua conclusão baseia-se na Resolução CFC nº 1.231/09. O primeiro parágrafo está encarregado de identificar as demonstrações contábeis, determinar o objetivo do trabalho e como será feito. O segundo abrange a responsabilidade da administração. Em seguida, no terceiro parágrafo determina a responsabilidade do auditor e como foi direcionado e evidenciado seu trabalho. Por fim, o quarto parágrafo determina a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis. Niyama e Mendes (2013, p.307) exibem de forma similar a estrutura do parecer.

O auditor de acordo com o trabalho realizado prepara o tipo de parecer necessário para expressar sua opinião. São tipos de pareceres: parecer sem ressalva, com ressalva, adverso e parecer com abstenção de opinião.

O parecer sem ressalva é emitido quando no término do seu trabalho o auditor, sobretudo levando em consideração todos os aspectos relevantes conclui que, de acordo com Niyama e Mendes (2013, p.308), as demonstrações ter sido preparadas em



conformidade com as práticas no Brasil e a divulgação correta de todos os assuntos relevantes contidas nas demonstrações contábeis.

Já o parecer com ressalva embora siga o mesmo modelo do parecer sem ressalva, seu parágrafo de opinião é modificado, pois é utilizado expressões tais como: “exceto quanto”, “exceto por”, “com exceção de” indicando assim a ressalva em algum resultado encontrado. A opinião com ressalva do auditor independente precisará segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), indicar a limitação na extensão no parágrafo de extensão; apresentar as razões para a limitação em um parágrafo de ênfase; e expressar opinião com ressalva no parágrafo de opinião e nele fazer referência ao parágrafo de ênfase.

Ainda sobre o parecer com ressalva, Attie (2011) diz que o mesmo é emitido quando o auditor obtém ou não evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, entretanto, mesmo as distorções (encontradas ou não) mostrarem serem relevantes elas não são generalizadas entre as demonstrações contábeis. Caso contrário, o auditor deve emitir um parecer adverso.

O parecer adverso conforme a NBC TA 705 é emitido pelo o auditor expressando uma opinião adversa quando no término de seu trabalho conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas nas demonstrações contábeis. Lins (2014) acrescenta que, o parecer adverso evidencia que as demonstrações contábeis não estão representadas adequadamente tanto na questão de datas e períodos quanto se estão de acordo com as normas de auditoria e contabilidade. No entanto, quando o auditor fica impossibilitado de exercer seu trabalho de forma adequada ele não emitirá um parecer adverso e sim um parecer com abstenção de opinião.

Almeida (2012) abrange que o parecer com abstenção de opinião é elaborado quando o auditor independente abstém-se de expor sua opinião já que não consegue ter evidência de auditoria suficiente e apropriada e que os efeitos das distorções não detectadas poderiam ser relevantes e generalizadas.

Niyama e Mendes (2013) sobressaltam que, o parecer com abstenção de opinião poderá ser por limitação na extensão ou por incertezas. No parecer por limitação na extensão o auditor não tem comprovação suficiente para fundamentar sua opinião devido a limitação ser significativa na extensão do exame. Já no parecer com abstenção de opinião por incertezas é quando as informações apresentadas nas demonstrações mostrarem incertezas relevantes afetando assim a formação da opinião do parecer.

### 3. Metodologia

A pesquisa teve como objetivo analisar as características dos pareceres de auditoria independente emitidos sobre as demonstrações contábeis das empresas do setor agropecuário listadas na BM&F BOVESPA.

Inicialmente, identificou-se as organizações do setor agropecuário listadas na BM&FBovespa. Na sequência foi feito o download dos pareceres de auditoria das referidas empresas concernentes ao período de 2010 a 2015. Em seguida os dados foram coletados mediante aplicação da técnica de análise de conteúdo, seguindo as diretrizes proposta por Santos (2009) e Beuren (2009). Assim, o objeto de estudo foram os pareceres de auditoria emitidos sobre as demonstrações contábeis contidos no relatório da auditoria independente.

Logo, depois de identificadas tais empresas, foi verificado se as mesmas estão em conformidade com as normas de auditoria independentes vigentes na data de emissão dos pareceres e em seguida analisou-se as características destas, por meio de um check list.

Optou-se por realizar o estudo com a população de empresas listadas na BM&F Bovespa inclusas no setor agropecuário, no qual se constitui de 3 (três) empresas apresentadas a seguir:

### Quadro 1 – Empresas pesquisadas

Fonte: Bovespa (2016)

O método da seleção dessa população foi intencional, pois buscou-se apenas empresas listadas na BM&F Bovespa no setor de atuação - agropecuário por ser um dos setores que mais contribui para formação do Produto Interno Bruto (PIB). Destaca-se também que este setor é o único a apresentar crescimento no período de 2010-2015, embora o PIB como o todo não exponha tal característica. Ao todo serão analisados 18 pareceres de auditoria.

## 4 Análise dos Dados

### 4.1 Empresas de Auditoria

As empresas analisadas tiveram suas demonstrações contábeis auditadas, para tanto precisaram contratar organizações especializadas para tal finalidade. Assim, identificou-se na amostra investigada que sete empresas de auditoria concentram a emissão de pareceres nos períodos analisados, conforme apresentado no Quadro 2:

Quadro 2 – Empresas de Auditoria

EMPRESAS I
Deloitte Touche Tohmatsu
BDO RCS Auditores Independentes
Ernst & Young Auditores Independentes
KPMG Auditores Independentes
PricewaterhouseCoopers
Russell Bedford Brasil - Auditores Inde
Verdus Auditores Independentes

pesquisa (2016)

NOME DA EMPRESA	SIGLA
POMIFRUTAS S/A	POMIFRUTAS
SLC AGRICOLA S.A.	SLC AGRICOLA
VANGUARDA AGRO S.A	V-AGRO

Fonte: Dados da



As empresas de auditoria notadas no quadro 2 foram as responsáveis pela emissão do Relatório dos Auditores Independentes sobre as demonstrações financeiras. Durante a análise dos dados percebeu-se que há uma concentração das firmas de auditorias serem as *Big Four*. Salientando que, as firmas que compõe as Big Four eram antes conhecidas como as *Big Eight* (Arthur Andersen; Arthur Young & Co.; Coopers & Lybrand; Ernst & Whinney; Deloitte Haskins & Sells; Peat Marwick Mitchell; Pricewaterhouse; e Touche Ross).

Contudo, a fusão entre a PeatMarwick com o grupo KMG deu origem a KPMG, a fusão entre a Pricewaterhouse e Coopers&Lybrand ocasionou no surgimento da PricewaterhouseCoopers, a incorporação entre Ernst & Whinney com a Arthur Young formou a Ernst & Young e, a unificação da Deloitte Haskins&Sells com a ToucheRoss originou a Deloitte & Touche. Por fim, a dissolução da Arthur Andersen devido ao envolvimento no escândalo da Enron Corporation em 2001 resultando na sua exclusão entre as grandes firmas de auditoria. Desta forma, restaram apenas as KPMG, Ernst & Young, Deloitte & Touche e a PricewaterhouseCoopers formando assim as Big Four.

Conforme a Tabela 3 e Tabela 3.1, observa-se a atuação das empresas de auditoria *Big Four* e não *Big Four*, na emissão de pareceres das empresas que compõe a amostra desse estudo.

**Quadro 3 - Atuação das empresas de auditoria na emissão dos pareceres das empresas do setor agropecuário**

EMPRESAS AUDITADAS	EMPRESAS DE AUDITORIA	2010		2011		2012		2013		2014		2015	
		FREQ	%	FREQ	%	FREQ	%	FREQ	%	FREQ	%	FREQ	%
VANGUARDA AGRO S.A.	Deloitte Touche Tohmatsu	1	33,33	1	33,33	0	-	0	-	0	-	0	-
	PricewaterhouseCoopers	0		0	-	1	33,33	1	33,33	1	33,33	1	33,33
SLC AGRÍCOLA	Ernst & Young	1	33,33	1	33,33	0	-	0	-	0	-	0	-
	KPMG Auditores Independentes	0	-	0	-	1	33,33	1	33,33	1	33,33	1	33,33
POMIFRUTAS	BDO RCS	0	-	1	33,33	1	33,33	1	33,33	1	33,33	0	-
	Russell Bedford Brasil	1	33,33	0	-	0	-	0	-	0	-	0	-
	Verdus	0	-	0	-	0	-	0	-	0	-	1	33,33
	TOTAL	3	100	3	100	3	100	3	100	3	100	3	100

**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

Constatou-se com base no quadro 3, que a Deloitte ToucheTohmatsu auditou a Vanguarda Agro S.A. somente nos anos de 2010 e 2011, enquanto a

PricewaterhouseCoopers exerceu suas atividades de auditoria entre os anos de 2012 - 2015. A SLC Agrícola foi auditada pela Ernst & Young em 2010 e 2011, já nos anos 2012 - 2015 a responsável pela auditoria foi a KPMG. No caso da Pomifrutas, percebeu-se que os pareceres não foram emitidos por nenhuma empresa de auditoria Big Four. Além disso, observou-se que na Pomifrutas a auditoria foi realizada pela empresa Russell Bedford Brasil atuando apenas no ano de 2010 assim como a empresa de auditoria Verdus também auditou unicamente as demonstrações no ano de 2015, entre os anos de 2011 - 2014 a BDO RCS.

Desta feita, notaram-se um equilíbrio e rodízio das firmas de auditoria satisfazendo assim ao que determina a instrução CVM nº 308, em seu artigo 31. A mesma abrange que o auditor independente, seja pessoa física ou pessoa jurídica, não pode prestar serviços para um mesmo cliente no prazo superior a 5 (cinco) anos consecutivos. A instrução exige também que para a recontração deverá existir um intervalo mínimo de 3 (três) anos. Ressalta-se que neste estudo foi analisado um período correspondente a 5 anos (2010-2015), sendo assim se tivesse uma única empresa de auditoria realizando o exame em uma das empresas do setor agropecuário não estaria em desconformidade com o que diz a instrução.

Ainda analisando o quadro 3, o setor agropecuário não apresenta uma mesma empresa de auditoria exercendo suas atividades em diferentes entidades, o que induz a uma asseguração ainda maior no exame das demonstrações contábeis.

**Quadro 3.1 - Atuação das empresas de auditoria na emissão dos pareceres das empresas do setor agropecuário**

EMPRESAS DE AUDITORIA	2010 - 2015	
	FREQ	%
Deloitte Touche Tohmatsu	2	11,11
Ernst & Young	2	11,11
KPMG	4	22,22
PricewaterhouseCoopers	4	22,22
BDO RCS	4	22,22
Russell Bedford Brasil	1	5,56
Verdus	1	5,56
TOTAL	18	100

**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

A tabela 3.1 de forma geral mostra a atuação das empresas de auditoria. Dentre essas, observou-se a atuação das maiores empresas de auditoria Big Four. Somam um percentual de 66,66% enquanto as não Big Four 33,34%. Notou-se que das empresas de auditoria as únicas brasileiras é a Verdus e BDO RCS salientando que a última é membro da BDO International Limited, uma companhia limitada por garantia do Reino Unido, e faz parte da rede internacional BDO de firmas-membro independentes. Compreende-se assim, que as empresas do setor agropecuário listado na BM&F Bovespa optam por firmas de auditoria internacionais, já que do total de sete empresas, cinco possuem esta característica.

#### **4.2 Características do Parecer da Auditoria e relação com as normas de auditoria**

O parecer da auditoria é o documento elaborado no final das atividades do auditor expressando sua opinião sobre as demonstrações da empresa. Dessa maneira, o objeto da

análise de conteúdo - os pareceres da auditoria totalizam 18 pareceres, os quais somam 187 parágrafos.

A primeira característica dos pareceres analisados baseia-se na Norma de Procedimento da Auditoria NPA 01 - Parecer dos auditores Independentes sobre as demonstrações contábeis, o parecer emitido pelo auditor independente compõe-se basicamente, de três parágrafos expressos na tabela 1:

**Tabela 1 - Parágrafos básicos de acordo com a NPA - 01**

PARÁGRAFOS BÁSICOS - NPA 01	EMPRESAS AUDITADAS		
	POMIFRUTAS	SLC AGRICOLA S.A.	VANGUARDA AGRO S.A
Parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores	S	S	S
Parágrafo referente à extensão dos trabalhos	S	S	S
Parágrafo referente à opinião sobre as demonstrações contábeis	S	S	S

Legenda: S - Sim N - Não

**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

Por unanimidade, os pareceres analisados apresentaram os três parágrafos, portanto se encontram adequados no que diz respeito à composição dos parágrafos exigidos na NPA 01, o que é muito importante apesar de serem parágrafos básicos, são relevantes e essenciais na estrutura do parecer da auditoria.

A segunda característica destacada são os parágrafos encontrados nos pareceres, conforme dados na tabela 2:

**Tabela 2 – Parágrafos encontrados nos pareceres**

PARÁGRAFOS	POMIFRUTAS	SLC AGRICOLA S.A.	VANGUARDA AGRO S.A
Introdução	6	6	8
Responsabilidade da administração sobre as Demonstrações Financeiras	6	6	6
Responsabilidade dos auditores independentes	18	18	21
Base para opinião com ressalvas sobre as demonstrações financeiras individuais e consolidadas	7	0	0
Base para opinião com ressalvas sobre as demonstrações financeiras individuais	2	0	0
Base para Opinião com Ressalvas sobre as demonstrações financeiras consolidadas	3	0	0
Opinião com ressalvas sobre as demonstrações financeiras individuais	4	0	0
Opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras consolidadas	4	0	0
Opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras individuais e consolidadas	2	0	0
Opinião sem ressalvas sobre as demonstrações financeiras individuais	0	6	6
Opinião sem ressalva sobre as demonstrações financeiras consolidadas	0	6	4
Opinião sem ressalva sobre as demonstrações financeiras individuais e consolidadas	0	0	0
Ênfases	11	4	6
Outros Assuntos	9	8	7
Auditoria do exercício anterior	1	0	2
TOTAL	73	54	60

F

**onte: Dados da pesquisa (2016)**

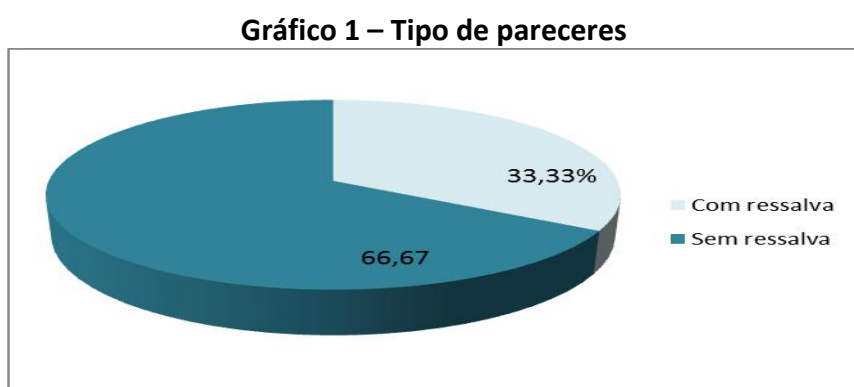
A maioria dos parágrafos analisados são os que dizem a respeito da responsabilidade do auditor independente, ao todo 57 parágrafos. Isso porque o auditor esclarece nesse

parágrafo segundo a NBC TA 700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis - que a sua responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, indicar que a auditoria foi conduzida de acordo com as normas, abranger os procedimentos envolvidos, ressaltar sobre a elaboração das demonstrações quando apresentada em consonância com a estrutura de apresentação adequada e, por fim esclarecer se a evidência de auditoria foi suficiente e adequada para alicerçar sua opinião. Depois de observado isso e avaliados os parágrafos – responsabilidade do auditor independente – dos pareceres das empresas percebe-se que atenderam ao que a norma abrange nesse sentido.

Em seguida os parágrafos de ênfases ficaram tratando-se de quantidade de parágrafos dos pareceres, totalizando 21 parágrafos. Dado que, o parágrafo de ênfase se refere a um assunto apropriadamente exposto nas demonstrações contábeis e que de acordo com o julgamento do auditor é fundamental para o entendimento dos usuários. Baseado na NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfases e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.

Os parágrafos – base de opinião com ressalvas sobre as demonstrações financeiras individuais e consolidadas; base de opinião com ressalvas sobre as demonstrações financeiras individuais; base de opinião com ressalvas sobre as demonstrações financeiras consolidadas; opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras individuais; opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras consolidadas; e opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras individuais e consolidadas. Observa-se que estes parágrafos foram feitos somente nos pareceres da empresa POMIFRUTAS já que foi a única que apresentou ser necessária ressalvá-los. Em razão do parecer com ressalva é emitido quando as demonstrações financeiras não refletem adequadamente a situação da empresa segundo os princípios da contabilidade ou quando não obtêm evidências para formar uma opinião sem ressalva ou adequada.

A terceira característica está relacionada aos tipos de pareceres. O gráfico 1 exibe os dados encontrados na pesquisa referente aos tipos de pareceres:



**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

Os dados apresentam uma predominância de 66,67% dos pareceres com opinião sem ressalva, considerando que todos foram emitidos após adoção das normas internacionais de auditoria enquanto o parecer com ressalva representa 33,33% do total investigado. Os pareceres das empresas do setor analisado mostraram ser 100% maior do tipo sem ressalva

do que os pareceres com ressalva quando comparado os seus percentuais. Ou seja, os pareceres mostraram-se a maioria “pareceres limpos” onde as demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios fundamentais e o exame da auditoria de acordo com as suas normas.

Nesse cenário, é válido destacar que todos os pareceres com ressalva foram emitidos pelas empresas não Big Four, conforme apresentado na Tabela 3:

**Tabela 3 - Empresas que emitiram pareceres sem ressalva**

Tipos de pareceres (opinião)	COM RESSALVA		SEM RESSALVA	
	FREQ	%	FREQ	%
Deloitte Touche Tohmatsu	0	-	2	16,67
Ernst & Young Auditores Independentes	0	-	2	16,67
KPMG Auditores Independentes	0	-	4	33,33
PricewaterhouseCoopers	0	-	4	33,33
BDO RCS	4	66,67	0	-
Russell Bedford Brasil	1	16,67	0	-
Verdus	1	16,67	0	0
TOTAL	6	100	12	100

**Fonte: Dados da pesquisa (2016)**

A tabela 3 mostra que a KPMG e a PricewaterhouseCoopers foram as que mais atuaram na emissão de pareceres do tipo sem ressalva, com o percentual cada uma de 33,33% e as outras que também fazem parte da Big Four permaneceram com 16,67% cada uma. No entanto, analisando toda a amostra e desconsiderando o tipo de parecer, é perceptível que a BDO RCS, KPMG e a PricewaterhouseCoopers tiveram a maior quantidade de pareceres emitidos no período, com 4 cada uma. Portanto, conclui-se também a existência de preferência das empresas auditadas pelas firmas de auditoria *Big Four*.

#### 4.3 Análise geral das categorias encontradas nos pareceres

Nesta última etapa da análise de conteúdo, buscou-se de forma geral analisar as categorias predominantes nos parágrafos dos pareceres. Os resultados podem ser observados na Tabela 4.

**Tabela 4 – Categorias e frequências dos pareceres**

ORDEM	CATEGORIAS DISCRIMINAÇÃO	EMPRESAS							
		POMIFRUTAS		SLC		VANGUARDA		TOTAL	
		FREQ	%	FREQ	%	FREQ	%	FREQ	%
1	Responsabilidade do auditor e menção a que ele se propõe	18	27	18	22	21	21	57	30
2	Abrangência da auditoria e como foi executada	11	17	13	25	14	25	38	20
3	Opinião do auditor acerca do trabalho executado	11	17	12	24	10	18	33	18
4	Esclarecimento sobre pareceres de outros auditores	4	6	1	2	1	2	6	3
5	Esclarecimento sobre incorporação realizada	0	0	0	0	0	0	0	0
6	Esclarecimento sobre demonstrações complementares	6	9	5	12	5	11	16	9
7	Esclarecimento s/ amortização/ manutenção/ reclassificação de ágio	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Esclarecimento sobre a não constituição de provisão para contingência	2	3	0	0	0	0	2	1
9	Ressalva sobre o saldo de credores diversos	0	0	0	0	0	0	0	0
10	Esclarecimentos sobre operações relevantes com controladas	2	3	0	0	3	5	5	3
11	Esclarecimentos s/ reestruturação/ liquidação societária e efeito nas demonstrações	0	0	0	0	0	0	0	0
12	Esclarecimentos sobre impostos a recuperar	0	0	0	0	0	0	0	0
13	Esclarecimentos sobre informações e demonstrações segregadas por atividade	0	0	0	0	0	0	0	0
14	Esclarecimento sobre operação venda/compra de energia no mercado atacadista	0	0	0	0	0	0	0	0
15	Esclarecimento sobre contratos concessão de geração de energia elétrica expirados	0	0	0	0	0	0	0	0
16	Ressalva sobre o valor do PL	2	3	0	0	0	0	2	1
17	Esclarecimento sobre o parecer com ressalva de demonstrações comparativas	0	0	0	0	0	0	0	0
18	Esclarecimento sobre recebimentos de sinistros	0	0	0	0	0	0	0	0
19	Esclarecimentos sobre ativos regulatórios/descontinuidade de ativos	0	0	0	0	0	0	0	0
20	Esclarecimentos s/demonstrações Complem. e parecer de demonstr. comparativas	1	2	0	0	5	9	6	3
21	Ressalva sobre operações imobiliárias	1	2	0	0	1	2	2	1
22	Esclarecimento sobre reelaboração/ajustes de demonstrações	0	0	0	0	0	0	0	0
23	Inclusão de demonstrações das sociedades de propósitos específicos	0	0	0	0	0	0	0	0
24	Esclarecimentos sobre controles internos da organização	1	2	0	0	0	0	1	1
25	Esclarecimento sobre as limitações dos controles internos	0	0	0	0	0	0	0	0
26	Esclarecimentos sobre a auditoria nas demonstrações consolidadas	6	9	7	16	5	9	18	10
27	Esclarecimento sobre planos/benefícios de aposentadoria/ pensão	0	0	0	0	0	0	0	0
28	Parecer do auditor acerca dos controles internos	1	2	0	0	0	0	1	1
29	Esclarecimentos sobre deficiências nos controles internos	0	0	0	0	0	0	0	0
30	Ressalva sobre os controles internos	0	0	0	0	0	0	0	0
	TOTAL	66	100	51	100	57	100	187	100

Fonte: Adaptado de Santos (2009)

As categorias 1, 2 e 3 (Responsabilidade do auditor e menção a que ele se propõe; Abrangência da auditoria e como foi executada; e Opinião do auditor acerca do trabalho executado, respectivamente) estão presente em todos os pareceres das empresas analisadas, assim estas categorias juntas representam um percentual de frequência de 68% em relação ao todo, sendo as categorias de maior representatividade. Em seguida, com 10% registrou-se a categoria de esclarecimento sobre a auditoria nas demonstrações consolidadas. Com 16 parágrafos encontrou-se a categoria esclarecimento sobre demonstrações complementares, equivalente a 9% do total. A categoria referente a esclarecimento sobre pareceres de outros auditores também está presente em todas as empresas, embora não apareça em todos os pareceres.

Ao comparar com os estudos de Santos (2009), percebe-se que às categorias 1, 2 e 3 também representam um percentual maior de frequência quando comparado com as outras categorias, conforme os dados do autor as categorias citadas em conjunto têm o equivalente a 63%. Também é relevante salientar que no estudo de Santos (2009) observou-se a concentração em seis empresas de auditoria responsáveis pela emissão dos pareceres entre elas as *Big Four* com percentual de 97%. No tocante aos tipos de pareceres encontradas na amostra do autor apenas um parecer foi com ressalva, o restante apresentaram ser sem ressalva.

## 5. Considerações Finais

A pesquisa teve como objetivo analisar as características dos pareceres de auditoria independente emitidos sobre as demonstrações contábeis das empresas do setor agropecuário listadas na BM&F BOVESPA.

Após examinar os pareceres emitidos acerca das demonstrações contábeis das empresas do setor agropecuário observou-se que 66,67% estão em conformidade com as



normas contábeis já que esse percentual corresponde aos pareceres sem ressalva enquanto os 33,33% representam os pareceres com ressalva. Ainda sobre os tipos de pareceres observou-se que todos os pareceres com ressalva foram emitidos por empresas não Big Four.

Percebeu-se que dentro do setor agropecuário listados na BM&F BOVESPA não houve uma mesma empresa de auditoria exercendo suas atividades em diferentes entidades. E a análise da atuação das empresas de auditoria mostrou que as Big Four apresentaram uma participação de 66,66%, ou seja, há uma concentração nas empresas Big Four na emissão dos pareceres e uma preferência por elas pelas empresas agropecuárias.

Quanto à análise geral dos parágrafos dos pareceres, totalizou-se 187 parágrafos. As categorias 1, 2 e 3 (Responsabilidade do auditor e menção a que ele se propõe; Abrangência da auditoria e como foi executada; e Opinião do auditor acerca do trabalho executado, respectivamente) além de estarem presentes em todos os pareceres, elas representaram um percentual de frequência de 68% em relação ao todo. Seguidora categoria esclarecimento sobre a auditoria nas demonstrações consolidadas com o percentual de 10%.

Durante o exame dos pareceres foi possível observar o cumprimento de algumas normas de auditoria tais como a NPA 01 no tocante aos três parágrafos básicos e indispensáveis no parecer; NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria; NBC TA 700-Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis; e NBC TA 706 - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.

A pesquisa limitou-se a trabalhar apenas com as empresas listadas na BM&F BOVESPA do setor agropecuário, no qual o mesmo é um dos setores que contribui para o cálculo do Produto Interno Bruto (PIB) sendo o único a apresentar crescimento neste indicador. Sendo assim, incentiva-se, como pesquisas futuras, à análise dos pareceres de todas as empresas do segmento agropecuário assim como outros setores principais que participam no cálculo do PIB. Observando, portanto, se os pareceres estão coerentes com as normas de auditoria e os Princípios da Contabilidade. É relevante observar que as conclusões apresentadas referem-se à população pesquisada, não podendo ser generalizadas fora do escopo de análise, nem temporal, nem espacial.

## REFERÊNCIA

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BEUREN, I.M. et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2009.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia da pesquisa: monografia, dissertação, tese**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

BRASIL. **Código de Ética Profissional do Contador**. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. 9.ed. São Paulo: CRC SP, 2011.

BRASIL. Leis 6.404/76 alterada pela Lei nº 11.638/07. Publicada no Diário Oficial da União em 28 de dezembro de 2007.

BRASIL. Lei 11.941/09. Publicada no Diário Oficial da União em 27 de maio de 2009.

CERQUEIRA, Lilian, et al. **Manual de Metodologia Científica: desmistificando o método**. Salvador: 2013.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução CVM N.º 308. Brasília: CVM, 1999.

Disponível em:

<<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/inst/anexos/300/inst308consolid.pdf>>. Acesso: 02 de março 2016.

<[http://www.cvm.gov.br/menu/regulados/auditores/resumo\\_normas.html](http://www.cvm.gov.br/menu/regulados/auditores/resumo_normas.html) > Acesso em: 19 de abril 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC T 11 – Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis. Brasília, 1997.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Brasília, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 700 – formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Brasília, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 705 - Modificações na opinião do auditor independente. Brasília, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 706. Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. Brasília, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE . Resolução CFC no 1.231, de 27 de novembro de 2009 (2009). Aprova a NBC TA 700- Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Brasília.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª Ed. São Paulo : Atlas, 2010.

HERNANDEZ, José Perez Júnior. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). INSTITUCIONAL.

Disponível em:

<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=1> >. Acesso em: 15 de janeiro 2016.

- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R.; SANTOS, A. **Manual de Contabilidade Societária**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- LONGO, C. G. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MENDES, Jéssica Aparecida; MARTINS, Vidigal Fernandes. Normas Internacionais de auditoria no Brasil: uma análise do nível de entendimento das normas do relatório dos auditores pelos profissionais que atuam na área. **Revista de Administração**, FW, v. 12, n. 22, p. 67-85, dez. 2014.
- MINAYO, M.C.S. **O desafio do conhecimento científico: pesquisa qualitativa em saúde**. 2. ed. São Paulo: Hucitec-Abrasco, 1994.
- NIYAMA, J. K.; MENDES, P.C.M. Auditoria Contábil. In: SILVA, C.A.T.; NIYAMA, J.K (org.). **Contabilidade para concurso e exame de suficiência**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- SANTOS, A. C.; SOUZA, M. A.; MACHADO, D. G.; SILVA, R. P. Auditoria independente: um estudo dos pareceres emitidos sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras listadas na BOVESPA e na NYSE. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 5, n. 4, p. 44-62, out./dez., 2009.
- SANTOS, Gilmara. **Brasil amarga o título de país pouco auditado**. Ibracon. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=3336&codregional>> Acesso em: 20 de janeiro de 2016.
- RICHARDSON, R. J (2008). **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas.