

PARECERES COM RESSALVA: UM LEVANTAMENTO SOBRE AS CAUSAS DAS OCORRÊNCIAS NAS EMPRESAS DOS SETORES FINANCEIRO E DE BENS INDUSTRIAIS LISTADAS NA B3

CARVALHO, Pedro Emanuel da Silva¹, BRITES, Valéria de Oliveira²

¹pedro114x114@gmail.com, Discente do Curso de Ciências Contábeis do Unifeso

²Mestre em Ciências Contábeis e Professora dos Cursos de Administração e de Ciências Contábeis do Unifeso, valeriabrites@unifeso.edu.br

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo geral identificar as causas dos pareceres de auditoria com ressalva das empresas listadas na B3 dos setores Financeiro e de Bens Industriais durante o período 2017 a 2021. A metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa foi a bibliográfica, descritiva e documental com abordagem quantitativa a fim de apresentar análises em cima dos dados coletados acerca dos relatórios de auditoria das empresas dos setores financeiro e bens industriais durante o período de 2017 a 2021. Observou-se que a maioria dos relatórios com algum tipo de parecer sobre as demonstrações se concentram no setor de bens industriais, cerca de 70% dos relatórios envolvidos na pesquisa foram deste setor. Ao fim, conclui-se que a causa de parecer que possui maior frequência é a de Incerteza significativa relacionada com a continuidade operacional.

Palavras-chave: Auditoria; demonstrações contábeis.

ABSTRACT

The purpose of this article is to identify the causes of auditing report with the exception of companies listed on B3 in the financial and the manufactured goods sectors during the period 2017 to 2021. The methodology used for the development of the research was bibliographical, descriptive and documental with a quantitative approach in order to present analyzes on top of the data collected about the audit reports of companies in the financial and industrial goods sectors during the period from 2017 to 2021. It was observed that most reports with some type of opinion on the statements are concentrated in the manufactured goods sector, around 70% of the reports involved in the survey were from this sector. In the end, it is concluded that the cause of opinion at has the highest frequency is that of significant uncertainty related to on going concern.

Keywords: auditing; financial statements.

INTRODUÇÃO

Observando o cenário empresarial, a Contabilidade possui grande influência na tomada de decisões para um gestor: ela gera informações que auxiliam nas decisões, projetando cenários e principalmente gerando as demonstrações contábeis que, segundo o IBRACON (2015) no Pronunciamento do IBRACON – NPC 27, item 7: “as demonstrações contábeis são uma representação monetária estruturada da posição patrimonial e financeira em determinada data e das transações realizadas por uma entidade no período findo nessa data”. É justamente através dessas demonstrações que o público, de maneira geral, consegue ter conhecimento sobre o atual cenário de uma empresa.

As demonstrações contábeis possuem regras e padrões ao serem elaboradas: elas são elaboradas anualmente e sintetizam as consequências financeiras de tudo o que ocorreu na

empresa em um determinado ano, conforme indica a NBC TG 26(R5) (CFC, 2017). As empresas de capital aberto listadas na B3 possuem suas demonstrações contábeis abertas ao público e são obrigadas a se submeterem a auditoria por auditores independentes, de acordo com o § 3 do artigo 177 da Lei 6.404 de 16 de dezembro de 1976.

Conforme a Norma de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – NBC TA 200 (R1), a auditoria independente classifica-se como a área contábil caracterizada pelo conjunto de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão de relatório sobre a adequação das demonstrações contábeis, levando em consideração as normas brasileiras e internacionais de auditoria (CFC, 2016a). A NBC TA 500 (R1) informa que o objetivo do auditor é definir e executar procedimentos de auditoria que permitam ao auditor conseguir evidência de auditoria apropriada e suficiente

que lhe possibilitem obter conclusões razoáveis para fundamentar o seu parecer sobre as informações analisadas (CFC, 2016b).

Os tipos de relatórios dos auditores independentes são: relatório sem ressalva, relatório com ressalva, relatório com opinião adversa, relatório com abstenção de opinião, relatório com parágrafo de ênfase e relatório com parágrafo de outros assuntos (ALMEIDA, 2012).

O ideal é que os pareceres dos auditores sejam sem ressalvas, mas pode ocorrer que os relatórios dos auditores expressem opiniões com ressalva, o que significa que, para o auditor, algum aspecto relevante divulgado nas demonstrações contábeis não está em conformidade com os aspectos legais ou diverge da forma correta de apresentação da informação e, por conseguinte, é um ponto de atenção a se ter com este demonstrativo (SPEZIA, 2020).

Diante dos fatos apontados, esta pesquisa quer responder a seguinte situação problema: Existem muitas empresas de capital aberto listadas na B3 que apresentam pareceres com ressalvas? E quais são as causas dessas ressalvas?

O presente estudo tem o objetivo geral de identificar as causas dos pareceres de auditoria com ressalva das empresas listadas na B3 dos setores Financeiro e de Bens Industriais durante o período 2017 a 2021.

Para que este objetivo fosse alcançado, foram necessários os seguintes objetivos específicos: I) Expor sobre o que é auditoria nas demonstrações contábeis; II) Tratar dos principais exames realizados na auditoria; III) Discriminar quais são os tipos existentes de relatórios de auditoria; IV) Identificar a quantidade de empresas que possuem relatórios com ressalva; V) Analisar os dados coletados no site da B3, referente os relatórios de auditoria com ressalva, levantando as causas das ressalvas.

A escolha dos setores foi feita devido ao alto número de empresas existentes em ambos, fazendo com que o estudo englobe um conjunto de informações relevantes.

Este estudo mostra-se relevante por conta do tratamento dos dados levantados, sendo uma ferramenta a mais que possa auxiliar na tomada de decisão de investidores, administradores e demais profissionais da área contábil que tenham interesse específico nesses dois setores abordados no estudo. Ao

mostrar as causas dos pareceres com ressalva, o leitor poderá ter uma noção de qual setor é mais equilibrado e qual precisa ter atenção, também terá ciência das principais causas das ressalvas nas empresas situadas nos setores abordados.

O estudo está organizado em cinco seções. A primeira seção é a introdução, onde se apresenta a contextualização do tema, os objetivos do estudo e sua justificativa. A segunda seção é o referencial teórico, onde se trata da parte técnica e científica do tema e é dividido em duas subseções, a primeira trata das normas relativas à auditoria das demonstrações contábeis e a segunda subseção aborda os tipos de pareceres de auditoria existentes. Em terceiro vem os aspectos metodológicos utilizados para realização deste estudo. A quarta seção aborda o tratamento e análise dos dados coletados dentro do site da B3. Por fim, a quinta e última seção são as considerações finais, onde se retrata o problema central do estudo, tendo um desfecho para respondê-lo, cumprindo os objetivos traçados no início do estudo; além de trazer sugestão de pesquisas futuras.

REFERENCIAL TEÓRICO

Para melhor compreensão da importância da contabilidade como meio de informação transparente, primeiramente vale ressaltar o que é a contabilidade gerencial. Ela caracteriza-se como a área da ciência contábil que reúne um conjunto de informações já existentes na contabilidade financeira, para Padoveze (2012, p. 11) “A Contabilidade Gerencial é necessária para qualquer entidade. O foco são os usuários internos em quaisquer níveis da administração que necessitam de informações contábeis para o processo de planejamento e controle das operações e a tomada de decisão”.

Já a contabilidade é definida por Marques (2011, p. 58) como “[...] a ciência que estuda e controla o patrimônio das empresas. Mas podemos também identificar esse conceito de contabilidade como a geração de informações [...]”.

Tendo em vista que a contabilidade é uma grande ferramenta geradora de informações, a fala de Muller e Oliveira (2002, p. 3), em Contabilidade Empresarial, complementa o raciocínio:

O gestor que sabe usar a informação contábil, e que conhece suas limitações, dispõe de um poderoso instrumental de trabalho que lhe permite tomar decisões visando o futuro com maior segurança, bem como conhecendo a situação atual e o grau de acerto e impropriedade de suas decisões anteriores.

Para Pereira (2018), a informação final que é gerada através do sistema de informações é espelhada nas demonstrações contábeis da empresa, porém não basta somente a geração de informações nas demonstrações para que os usuários dela tenha total segurança no que é reportado, diante disso, surge a necessidade de uma auditoria externa, como medida de afirmação e verificação dos fatos registrados.

A auditoria é um ramo contábil voltado a analisar a aplicação dos controles patrimoniais implantados, verificando as informações contidas nas demonstrações a fim de expressar um parecer sobre os dados conferidos (ATTIE, 2018).

Osni e Coelho (2017, p. 4) conceituam a Auditoria como “uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio do exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles”.

Conforme indica a NBC TA 200(R1), o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável (CFC, 2016a).

Os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras. Os procedimentos podem incluir a inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação, podendo ser utilizados em combinação, a fim de obtenção de evidências conforme o item A6 da NBC TA 500(R1) (CFC, 2016).

A NBC TA 500 (R1) (CFC, 2016) explica o que é cada uma dessas técnicas, a saber:

a) Inspeção - envolve a verificação de

documentos externos e internos, sejam papeis, arquivos digitais ou até mesmo o exame em ativo físico;

- b) Observação - consiste em acompanhar um exame realizado por outros, por exemplo, a observação do auditor em uma contagem de estoque feita por funcionários da entidade auditada;
- c) Confirmação - consiste em um documento assinado por um terceiro, alegando a veracidade ou não da informação abordada no documento;
- d) Recálculo - consiste na verificação dos cálculos matemáticos registrados, podendo ser de forma manual ou eletrônica;
- e) Reexecução - envolve a execução de procedimentos adotados internamente pela entidade, a fim de verificar a veracidade dos fatos;
- f) Procedimentos analíticos - avaliação das informações por meio de estudo das relações entre os dados financeiros e não financeiros;
- g) Indagação - consiste na busca de informações junto a pessoas com conhecimento, seja financeiro ou não, podendo ser de dentro ou fora da entidade.

Esses procedimentos devem ser aplicados aos principais elementos que compõem os demonstrativos contábeis, principalmente, o Balanço Patrimonial.

Normas relativas à auditoria das demonstrações contábeis

Para o auditor executar o exame de auditoria, é necessário obedecer e seguir as NBCs TA, atentando-se a essas normas para atingir os objetivos gerais da auditoria, que segundo a NBC TA 200 (R1) (2016, p. 3) são:

Obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBCs TA, em conformidade com as constatações do auditor.

Nesse contexto, as NBCs TA visam aumentar ainda mais a confiabilidade das demonstrações contábeis, através das opiniões dos auditores sobre as informações que foram repassadas nas demonstrações contábeis NBC TA 200(R1) (CFC, 2016).

O auditor deve seguir alguns requisitos durante o seu exame de auditoria, conforme preconiza a NBC TA 200(R1), que são: a) Requisitos éticos relacionados à auditoria das demonstrações contábeis; b) Ceticismo profissional; c) Julgamento profissional; d) Evidência de auditoria apropriada e suficiente e risco de auditoria; e) Condução da auditoria em conformidade com as NBCs TA. Esses requisitos e suas características podem ser visualizados no quadro 1, a seguir (CFC, 2016a).

Quadro 1 – Requisitos na realização do exame de auditoria

<u>Requisitos</u>	<u>Características</u>
Requisitos éticos relacionados à auditoria das demonstrações contábeis	Os princípios fundamentais de ética profissional: Integridade; Objetividade; Competência e zelo profissional; Confidencialidade; e Comportamento (ou conduta) profissional.
Ceticismo profissional	O ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica das evidências de auditoria.
Julgamento profissional	O julgamento profissional é essencial para a condução apropriada da auditoria. Isso porque a interpretação das exigências éticas e profissionais relevantes, das normas de auditoria e as decisões informadas requeridas ao longo de toda a auditoria não podem ser feitas sem a aplicação do conhecimento e experiência relevantes para os fatos e circunstâncias.

Evidência de auditoria apropriada e suficiente e risco de auditoria	A evidência de auditoria é necessária para sustentar a opinião e o relatório do auditor. Ela é de natureza cumulativa e primariamente obtida a partir de procedimentos de auditoria executados durante o curso da auditoria.
Condução da auditoria em conformidade com NBCs TA.	As NBCs TA tratam das responsabilidades gerais do auditor, assim como das considerações adicionais do auditor, relevantes para a aplicação dessas responsabilidades a tópicos específicos.

Fonte: NBC TA 200(R1) - CFC (2016a)

De acordo com a NBC TA 700, a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, o auditor tem o propósito de formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, com base na avaliação das conclusões alcançadas através das evidências de auditoria obtidas e sempre expressando a sua opinião de forma clara e objetiva, por meio de relatório por escrito. Os principais assuntos de auditoria, segundo o julgamento profissional do auditor, são os mais consideráveis na auditoria das demonstrações contábeis do período auditado (CFC, 2016.c). Conforme a NBC TA 701 – Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente, Item 2: “A comunicação dos principais assuntos de auditoria visa tornar o relatório de auditoria mais informativo, ao dar maior transparência sobre a auditoria realizada” (CFC, 2016.d)

Tipos de relatórios ou pareceres

O parecer de auditoria é uma ferramenta onde o auditor manifesta a sua opinião levando em consideração as normas de auditoria, após realizar os procedimentos necessários para reunir evidências sobre as demonstrações contábeis da entidade analisada, o auditor expressa sua opinião sobre as informações em seu relatório de auditoria (ATTIE, 2018).

Os tipos de relatório de auditoria independente são os seguintes: relatório sem ressalva; relatório com ressalva; relatório com

opinião adversa; relatório com abstenção de opinião; relatório com parágrafo de ênfase; relatório com parágrafo de outros assuntos (ALMEIDA, 2012).

Conhecendo os tipos de relatórios, é importante saber qual a finalidade de cada um deles.

- a) **Parecer sem ressalva** – também conhecido como relatório sem ressalva, opinião sem ressalva ou como opinião não modificada é o parecer expresso pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, consoante ao descrito no item 7 da NBC TA 700 (ATTIE, 2018).
- b) **Parecer com ressalva** – é gerado quando o auditor aponta que as informações obtidas pelas evidências são importantes, mas não possuem magnitude suficiente para se tornar um parecer adverso ou de abstenção de opinião (JUND, 2002).
- c) **Parecer com opinião adversa** – é quando o auditor obtém as evidências e conclui que as deformidades encontradas, sejam em conjunto ou individualmente são relevantes e generalizadas nas demonstrações contábeis da entidade (ALMEIDA, 2012).
- d) **Parecer com abstenção de opinião** – o auditor deve se abster de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para respaldar sua opinião e ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados (ATTIE, 2018).
- e) **Parecer com parágrafo de ênfase** – o auditor deve utilizar o parágrafo de ênfase quando for necessário chamar atenção para um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações financeiras que, segundo o julgamento do auditor, é de extrema importância para o entendimento dos próprios usuários das demonstrações. (NBC TA 706, 2016).
- f) **Parecer com parágrafo de outros assuntos** – o auditor utiliza o parágrafo

de outros assuntos quando a informação não for apresentada nem divulgada nas demonstrações contábeis, porém, segundo o seu julgamento, é relevante para o entendimento das informações. (NBC TA 706, 2016).

Conforme a NBC TA 705, o objetivo do auditor é expressar claramente uma “Opinião modificada” de forma apropriada sobre as demonstrações contábeis, que é necessária quando o auditor conclui, com base nas evidências de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis, como um todo, apresentam distorções relevantes ou não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis não apresentam distorções relevantes (CFC, 2016).

O quadro 2 demonstra um resumo dos tipos de pareceres ou relatórios e suas características.

Quadro 2 – Tipos de Relatórios de auditoria

<u>Tipos de Relatórios</u>	<u>Característica</u>
Sem ressalva	O relatório sem ressalva é um relatório normalmente denominado limpo, ou seja, sem exceção e sem qualquer parágrafo adicional.
Com ressalva	É emitido quando o auditor tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações financeiras; ou quando o auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações financeiras poderiam ser relevantes, mas não generalizados.
Com opinião adversa	É utilizado quando o auditor tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações financeiras.
Com abstenção de opinião	É emitido quando o auditor se abstém de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações financeiras poderiam ser relevantes e generalizadas.
Com parágrafo de ênfase	É emitido no relatório de auditoria quando o auditor quer passar uma informação referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações financeiras que, de acordo com o julgamento dele, é de tal importância, que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações financeiras.

Com parágrafo de outros assuntos	É emitido no relatório de auditoria quando o auditor quer passar uma informação que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações financeiras e que, de acordo com o julgamento dele, é relevante para os usuários entenderem a auditoria.
----------------------------------	--

Fonte: Almeida (2012) – adaptado.

Através do quadro 2 acima, é possível ter uma melhor visualização dos tipos de pareceres ou relatórios apresentados pelos auditores no desenvolvimento do trabalho e suas principais características.

ASPECTOS METODOLÓGICOS

Para delinear a presente pesquisa, essa caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, segundo Gil (2002), as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Neste trabalho os dados serão analisados, registrados e interpretados, utilizando os dados recolhidos nas demonstrações contábeis das empresas listadas no *site* da Bolsa de Valores do Brasil - B3, para analisar os padrões de ressalva nos relatórios de auditoria.

A forma do estudo se caracteriza como bibliográfica, conforme Gil (2002), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos, onde tem o intuito de reunir informações e dados que servirão de base para a construção do assunto abordado.

Quanto a abordagem do problema, classifica-se a pesquisa como quantitativa que, segundo Knechtel (2014) *apud* Rodrigues; Oliveira; Santos (2021), a pesquisa quantitativa é um modelo específico de pesquisa que opera em questão de um problema na área humana ou social. Fundamenta-se no teste de uma teoria e composta por variáveis quantificadas e registrados em números, as quais são avaliadas de modo estatístico, com o objetivo de determinar se as generalizações previstas na teoria se sustentam ou não.

Trata-se também de uma pesquisa documental, pois utiliza materiais que ainda

não sofreram tratamento analítico ou que podem ser reelaborados (GIL, 2002). Nesta pesquisa, os dados levantados nas demonstrações contábeis foram tratados com o emprego de métodos estatísticos.

O foco principal do estudo foi analisar os pareceres com ressalva demonstrando a ocorrência deles e suas causas, através da apresentação dos dados coletados no *site* da B3 através de tabelas. Nesse contexto, a pesquisa demonstrou a quantidade de empresas que possuíam algum tipo de modificação em seus relatórios, tendo como período os últimos 5 anos, a saber: de 2017 a 2021.

Esta pesquisa possui como limitação o período de tempo estudado, já que o levantamento dos dados foi feito com as demonstrações contábeis dos últimos cinco anos (2017 a 2021). Outra limitação é a população pesquisada, pois apenas as empresas de capital aberto, listadas na B3, nos setores Financeiro e de Bens Industriais foram analisadas.

Foram investigadas no presente estudo as demonstrações financeiras de um total de 162 empresas, possuindo variáveis de entrada e saída de empresas, variando de 76 a 86 empresas durante os 5 anos do setor Financeiro e variando entre 66 e 75 empresas do setor de Bens Industriais.

Foi realizado um estudo estatístico através da aplicação do Teste Z para duas proporções, que de acordo com Larson e Farber (2010, p. 377), quando se deseja testar a diferença entre duas proporções populacionais através de uma proporção amostral de cada população, deve-se utilizar uma variação do teste z para duas amostras independentes. A fórmula é retratada da seguinte maneira:

$$z = \frac{(\hat{p}_1 - \hat{p}_2) - (p_1 - p_2)}{\sqrt{\bar{p}\bar{q} \left(\frac{1}{n_1} + \frac{1}{n_2} \right)}}$$

Onde:

Z = Teste de hipótese

p^1 e p^2 = Proporções de amostra de sucessos;

p^1 e p^2 = Proporções de população;

p e q = Estimativa ponderada para p^1 e p^2

x^1 e x^2 = Números de sucessos em cada amostra;

n^1 e n^2 = Tamanho de cada amostra;

Através da aplicação do Teste Z foi possível verificar qual setor estudado possui, relativamente, maior número de relatórios ou pareceres desfavoráveis, ou seja, com algum tipo de ressalva. As hipóteses testadas foram:

H0: % de pareceres desfavoráveis do setor de bens industriais = % de pareceres desfavoráveis do setor financeiro

H1: os percentuais são diferentes

RESULTADOS E DISCUSSÕES

Esta seção expõe os resultados da pesquisa realizada através do *site* da Bolsa de Valores do Brasil, a B3, com as análises dos relatórios de auditoria das demonstrações contábeis.

Empresas analisadas no estudo dos setores Financeiro e Bens Industriais

Neste momento, são apresentados os resultados do quantitativo de empresas que foram analisadas no período estudado, ou seja, período de 2017 a 2021 e que estão registradas na B3 como pertencentes ao setor Financeiro e ao Setor de Bens Industriais.

Durante o período analisado, foi levado em consideração todas empresas que constavam dentro dos setores Financeiro e de Bens Industriais no período em que os dados foram levantados, na tabela abaixo é demonstrado o total de empresas encontradas por setor.

Tabela 1 – Empresas por Setor

SETOR	2017	%	2018	%	2019	%	2020	%	2021	%
Bens Industriais	66	46%	67	47%	70	47%	76	47%	75	47%
Financeiro	76	54%	76	53%	79	53%	86	53%	86	53%
TOTAL	142	100%	143	100%	149	100%	162	100%	161	100%

Elaborado pelo autor

Nota-se, observando a tabela 1, que com o decorrer dos anos, houve um aumento gradativo no número de empresas que foram analisadas em ambos os setores, considerando também que todo ano ocorre entradas e saídas de novas empresas na bolsa de valores, foi percebido uma pequena queda no último ano no setor de Bens Industriais durante o período da pesquisa, onde reduziu em 1 a quantidade de empresas na amostragem. O setor Financeiro sempre se destacou com o maior número de empresas, tendo sua totalidade de 86 empresas, enquanto o setor de Bens Industriais, o maior número de empresas foi de 76.

As empresas do setor de Bens Industriais representam em média de 47% das empresas analisadas, enquanto o setor Financeiro representa aproximadamente 53% da totalidade das empresas analisadas durante o decorrer dos 5 anos.

Análise dos relatórios/pareceres das empresas pertencentes aos setores Financeiro e de Bens Industriais

Conforme estudado, o ideal é que as empresas apresentem seus pareceres de auditoria sem ressalvas, mas sabe-se da existência de pareceres que apresentam opiniões relevantes sobre as demonstrações.

Na tabela 2 pode ser analisado o quantitativo de pareceres sem ressalvas e com pareceres desfavoráveis.

Tabela 2 - Pareceres sem ressalva x Pareceres desfavoráveis

PARECERES	2017	%	2018	%	2019	%	2020	%	2021	%	Total de Relatórios	% Frequência
Sem Ressalvas	131	92%	127	89%	134	90%	148	91%	153	95%	693	92%
Desfavoráveis	11	8%	16	11%	15	10%	14	9%	8	5%	64	8%
TOTAL	142	100%	143	100%	149	100%	162	100%	161	100%	757	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme demonstrado na tabela 2, foram analisados 757 relatórios, distribuídos durante os 5 anos, totalizando uma média de aproximadamente 151 empresas por ano. Durante todo o período da pesquisa, é perceptível que se concentra um alto índice de relatórios Sem Ressalva, mostrando que 92% das demonstrações contábeis, foram analisadas e entendidas que estão de acordo com as práticas adotadas no Brasil, mas em contrapartida, todos os demais pareceres, foram denominados para esta tabela como sendo Desfavoráveis, que juntos, representam 8% do total da pesquisa, ou seja, pareceres que não estão totalmente de acordo com as práticas adotadas no Brasil.

A frequência anual dos pareceres Sem Ressalva, por mais que mostre uma queda nos anos de 2018 e 2019, a partir do ano de 2020 volta a subir, e em 2021 sua representatividade é bem maior, mostrando que mais empresas estão se regularizando de acordo com as normas brasileiras de contabilidade. Em contrapartida também podemos verificar que, a frequência anual dos pareceres Desfavoráveis

é exatamente o efeito oposto, nos anos de 2018 e 2019 mostram um aumento e a partir do ano de 2020 voltam a diminuir, finalizando em 2021 com uma queda, mostrando que os números de relatórios com pareceres Desfavoráveis vêm reduzindo conforme o passar dos anos analisados na pesquisa.

Em seguida, optou-se por demonstrar como esses pareceres se comportam em cada setor estudado, ou seja, no setor financeiro e de bens industriais. É o que se demonstra na Tabela 3, a seguir.

Tabela 3 - Pareceres sem ressalva x Pareceres desfavoráveis por setor

SETOR	PARECERES	2017	%	2018	%	2019	%	2020	%	2021	%	Total de Relatórios	% Frequência
Bens Industriais	Sem Ressalvas	60	91%	55	82%	59	84%	66	87%	69	92%	309	87%
	Desfavoráveis	6	9%	12	18%	11	16%	10	13%	6	8%	45	13%
	Total	66	100%	67	100%	70	100%	76	100%	75	100%	354	100%
Financeiro	Sem Ressalvas	71	93%	72	95%	75	95%	82	95%	84	98%	384	95%
	Desfavoráveis	5	7%	4	5%	4	5%	4	5%	2	2%	19	5%
	Total	76	100%	76	100%	79	100%	86	100%	86	100%	403	100%
Total	Total Geral	142		143		149		162		161		757	

Elaborado pelo autor

Na tabela 3, é analisado os pareceres por setor, distribuídos durante os 5 anos. No começo da pesquisa em 2017, nota-se que no setor de Bens Industriais, os pareceres Sem Ressalva representavam 91% dos relatórios do setor, em 2018 ocorre uma queda brusca na quantidade de relatórios Sem Ressalva, caindo para 82% dos relatórios do setor naquele ano, se compararmos na mesma escala o setor Financeiro, em 2017, os pareceres Sem Ressalva representavam 93% dos relatórios do setor, em 2018, porém ao contrário do outro setor, ocorre um aumento na quantidade de pareceres Sem Ressalva, subindo para 95%, se demonstrando um setor mais linear neste começo da pesquisa, pois a frequência do setor Financeiro os pareceres Desfavoráveis são bem menores do que as frequências no setor de Bens Industriais.

No setor de Bens Industriais, no ano de 2019 até o ano de 2021, ocorre um aumento gradativo na quantidade de pareceres Sem Ressalva, porém não suficiente para superar o setor Financeiro, pois no fim da pesquisa representa somente 92% dos pareceres Sem Ressalva do setor, enquanto no Financeiro, os pareceres Sem Ressalva são representados por 98% do setor, em linhas gerais, o setor Financeiro se mostra um setor com menos necessidade de correções em suas demonstrações contábeis.

O maior número de relatórios Desfavoráveis mostraram-se concentrados no setor de Bens Industriais, visto que o total de relatórios indicados na tabela 3, foram em sua totalidade de 45 relatórios, enquanto no setor Financeiro, possui uma totalidade de 19 rela-

tórios, fazendo com que do total de 64 relatórios Desfavoráveis, cerca de 30% sejam do setor Financeiro, enquanto o restante se encontra no setor de Bens Industriais, representando aproximadamente 70% desses relatórios, um número elevado, demonstrando que esse setor em específico, se comparado com o Financeiro, possui um maior número de empresas com algum tipo de opinião relevante para que o relatório fosse emitido desta forma.

Durante o transcorrer dos anos analisados na pesquisa, houve um aumento gradativo na quantidade de empresas durante o período analisado, tendo registros de novas empresas em 2018, 2019, 2020 e 2021, também podemos levar em consideração que aconteceram casos em que empresas saíram da B3, em questões numéricas, temos o exemplo do ano de 2020 e 2021, possuía 162 empresas, e após 1 ano foi reduzido a quantidade de empresas em um, passando a ser 161 empresas.

Na tabela 3 foi utilizado a fórmula estatística denominada de Teste Z para duas proporções, a fim de verificar duas hipóteses possíveis, que são:

- H0: % de pareceres desfavoráveis de setor de bens industriais = % de pareceres desfavoráveis de setor financeiro; e
- H1: Os percentuais são diferentes.

Com a aplicação do Teste Z para duas proporções e, considerando o grau de confiança de 95%, encontra-se o $p= 0,084544254$ e o $z= 3,946251514$, ou seja, não há evidências para se aceitar H0 em que o % de pareceres desfavoráveis do setor de bens industriais é igual ao % de pareceres desfavoráveis do setor financeiro. Conclui-se que os percentuais entre os dois setores são diferentes, sendo a frequência de pareceres desfavoráveis das empresas de Bens Industriais maior do que a frequência de pareceres desfavoráveis do setor Financeiro.

Durante a coleta de dados, no fim da pesquisa, foi constatado em 2021 um total de 161 empresas e, a fim de entender o progresso delas, foi gerado a tabela 4, que se encontra abaixo. Esta tabela compara o início da pesquisa com os relatórios de 2017 e sua progressão até os relatórios de 2021, demonstrando agora, a abertura destes relatórios denominados desfavoráveis, se destrinchando em com ressalva e em abstenção de opinião.

Tabela 4 – Progressão de resultados do período estudado

RELATÓRIO	2017	%	2018	%	2019	%	2020	%	2021
Sem Ressalva	131	-3,05%	127	5,51%	134	10,45%	148	3,38%	153
Com Ressalva	8	62,50%	13	-23,08%	10	0,00%	10	-40,00%	6
Abstenção de Opinião	3	0,00%	3	66,67%	5	-20,00%	4	-50,00%	2
TOTAL DE RELATÓRIOS	142	-	143	-	149	-	162	-	161

Elaborado pelo autor

Ao analisar as 162 empresas em sua totalidade que são distribuídas em 757 relatórios conforme é apontado na tabela 1, durante o período de 2017 a 2021, temos a comparação de ano a ano, onde podemos perceber que, tendo em vista os dois setores juntos, os relatórios com ressalva e de abstenção de opinião, foram os que mais diminuíram em 2021 se comparado com os anos anteriores, em contrapartida, o único tipo de relatório que aumentou foi o relatório sem ressalva, que passou de 131 relatórios em 2017, para 153 em 2021, tendo um aumento de 16,79% se comparado com o começo da pesquisa, demonstrando que ao fim da pesquisa em 2021 as empresas vêm conseguindo ficar cada vez mais regulares com as normas adotadas no Brasil. E, em contrapartida, houve uma diminuição dos relatórios com ressalva, onde existiam 8 empresas em 2017 e no final da pesquisa apenas 6 empresas, uma redução de 25%. Também houve uma diminuição dos relatórios de abstenção de opinião, no começo da pesquisa eram em sua totalidade de 3 relatórios e ao fim em 2021 passaram a ser somente 2, representando uma redução de aproximadamente 33,33%

A quantidade de empresas com pareceres com ressalva e com abstenção de opinião o estudo já apontou. Agora é importante verificar quais são as empresas que possuem esses pareceres.

A seguir, na tabela 5, é demonstrado para o setor de Bens Industriais, o nome das empresas que possuem pareceres com ressalva e com abstenção de opinião, e a sua constância durante o transcorrer da pesquisa, sendo assim possível visualizar a frequência desses pareceres dessas empresas.

Tabela 5 – Nome das empresas – Bens Industriais - 2017 a 2021

EMPRESA	2017	2018	2019	2020	2021	Total Relatórios	%
TECNOSOLO ENGENHARIA S.A.	1	1	1	1	1	5	11,11
NORDON INDUSTRIAS METALURGICAS S.A.	1	1	1	1	1	5	11,11
INEPAR S.A. INDUSTRIA E CONSTRUÇOES	1	1	1	1	1	5	11,11
ROMI S.A.	1	1	1	-	-	3	6,67
CCR S.A.	-	1	1	1	-	3	6,67
CONC ROD.OESTE SP VIAOESTE S.A	-	1	1	1	-	3	6,67
CONC SIST ANHANG-BANDEIRANT S.A. AUTOBAN	-	1	1	1	-	3	6,67
BARDELLA S.A. INDUSTRIAS MECANICAS	-	-	1	1	1	3	6,67
ETERNIT S.A.	1	1	1	-	-	3	6,67
CONC RODOVIAS DO TIETÉ S.A.	-	-	1	1	1	3	6,67
DTCOMI - DIRECT TO COMPANY S.A.	-	-	-	1	1	2	4,44
TPI - TRIUNFO PARTICIP. E INVEST. S.A.	-	1	1	-	-	2	4,44
ECORODOVIAS INFRAESTRUTURA E LOGÍSTICA S.A.	-	1	-	-	-	1	2,22
FERROVIA CENTRO-ATLANTICA S.A.	-	1	-	-	-	1	2,22
METALURGICA RIOSULENSE S.A.	-	-	-	1	-	1	2,22
WETZEL S.A.	1	-	-	-	-	1	2,22
ECORODOVIAS CONCESSÕES E SERVIÇOS S.A.	-	1	-	-	-	1	2,22
Total de empresas - Bens Industriais	6	12	11	10	6	45	100,00

Fonte: Pesquisa. Elaborado pelo autor

Na tabela 5 que se refere ao setor de Bens Industriais descrita acima, verifica-se a totalidade de empresas que tiveram opiniões desfavoráveis em seus pareceres de auditoria durante o decorrer do período analisado na pesquisa, são 45 relatórios ao todo e foram separados por ordem decrescente, fazendo com que assim, seja perceptível a ordem das empresas que mais apareceram algum tipo de parecer desfavorável durante o transcorrer da pesquisa. Somente duas empresas tiveram seus relatórios denominados com ressalva durante todo o período pesquisado (5 anos), sendo elas: TECNOSOLO ENGENHARIA S.A. e NORDON INDUSTRIAS METALURGICAS S.A., juntas elas representam 22,22% dos relatórios encontrados durante a coleta de dados da pesquisa do setor de Bens Industriais, mostrando ser empresas que estão a no mínimo cinco anos tendo dificuldades de saírem da linha de parecer com ressalva. A empresa INEPAR S.A. INDUSTRIA E CONSTRUÇOES também apresentou 5 relatórios com algum tipo de atenção, nos anos de 2017 e 2018 da pesquisa, possuíam seus relatórios com ressalva e em 2019 o relatório emitido foi de abstenção de opinião, nos anos de 2020 e 2021 a empresa voltou a apresentar o parecer com ressalva em seus relatórios de auditoria. Houve diversos casos de empresas que tiveram ressalvas só no começo da pesquisa, outras somente no fim e outras somente no meio, demonstrando que não existe um “ano” padrão para que aconteça esses tipos de relatórios, e sim que é de acordo como as empresas apresentam suas demonstrações.

Importante também é conhecer as causas desses pareceres. A seguir, demonstra-se através da Tabela 6, os principais motivos de ressalvas e abstenção de opinião encontrados no setor de Bens Industriais, mostrando a frequência que aparece cada parecer, e a quantidade por ano, sendo demonstrada por ordem decrescente em cada tipo de parecer.

Tabela 6 - Causas dos Pareceres Com Ressalva e Abstenção de Opinião - Bens Industriais – 2017 a 2021

	CAUSAS	2017	2018	2019	2020	2021	RELATÓRIOS	%
COM RESSALVA	Incerteza significativa relacionada com a continuidade operacional	2	4	3	5	5	19	42,22
	Ausência de totalidade de informações e documentação suporte	-	2	3	3	-	8	17,78
	Reversão da Provisão para ICMS sobre vendas incluído na base de cálculo de PIS e COFINS	1	-	1	-	-	2	4,44
	Investigações pelo Ministério Público Federal	-	2	-	-	-	2	4,44
	Acervo técnico	-	-	-	1	-	1	2,22
	Ausência de auditoria no investimento mantido nas companhias	1	-	-	-	-	1	2,22
	Critério para o reconhecimento contábil de um ativo não é atendido	-	1	-	-	-	1	2,22
	Investigações e outros procedimentos legais conduzidos por autoridades públicas	-	-	1	-	-	1	2,22
	Redução ao valor recuperável (impairment) de ativos não financeiros relacionados à concessão - Individual e consolidado	-	1	-	-	-	1	2,22
	Recálculo do REFIS I após exclusão do programa	1	-	-	-	-	1	2,22
ABSTENÇÃO	Recuperabilidade do ativo intangível de vida útil indefinida	-	1	-	-	-	1	2,22
	Incertezas relacionadas a aprovação do plano de recuperação judicial	1	1	1	1	1	5	11,11
	Ausência de evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre os saldos iniciais foram aplicados de maneira uniforme nas demonstrações	-	-	1	-	-	1	2,22
	Incerteza significativa relacionada com a continuidade operacional	-	-	1	-	-	1	2,22
	TOTAL	6	12	11	10	6	45	100,00

Fonte: Pesquisa. Elaborado pelo autor

Conforme os dados da tabela 6, foi elencado as frequências das causas encontradas na pesquisa. As duas principais causas de ressalvas que se destacam nos relatórios das demonstrações contábeis das empresas do setor de Bens Industriais são de Incerteza significativa relacionada com a continuidade operacional, representando 42,22% dos relatórios analisados, e a segunda, Ausência de totalidade de informações e documentação suporte, sendo 17,78% dos relatórios, somente estas duas causas juntas, totalizam 60% das causas de ressalva e de abstenção de opinião nos relatórios das empresas do setor de Bens Industriais.

A principal causa nos relatórios com ressalva foi de Incerteza de continuidade operacional, se dá pelo fato de as empresas entrarem em processo de recuperação judicial, a fim de não entrar em processo de falência e tentar reverter a sua situação econômica. Segundo a NBC TA 570, as responsabilidades do auditor são de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à base contábil de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis e concluir, com base nas evidências obtidas, se existe incerteza relevante sobre a capacidade de continuidade operacional da empresa. A maioria das empresas se encontram em recuperação judicial, vis-

to que possuem algum tipo de prejuízo considerado alto ou não estão cumprindo com suas obrigações financeiras. Através deste plano de recuperação judicial, se seguido da forma traçada, a empresa conseguirá liquidar suas obrigações e retornar ao mercado. Dentre esses 19 relatórios com incerteza na continuidade operacional, apenas 1 deles em específico cita a pandemia da corona vírus como causa para incerteza de continuidade, onde cita no parágrafo de base para opinião com ressalva “...a Companhia foi afetada pelos impactos decorrentes da pandemia do Corona Vírus, com redução do volume de suas operações e perda de contratos com clientes, resultando tanto na redução de sua receita operacional quanto na sua capacidade de gerar caixa para honrar seus compromissos”. (Relatório do Auditor Independente – com ressalva, DTCOM – DIRECT TO COMPANY S.A) (2021).

A segunda maior frequência dos relatórios com ressalva foi a de Ausência de totalidade de informações e documentação suporte, no parágrafo de base para opinião com ressalva é informado na maioria dos relatórios com essas causas a seguinte frase: “No momento, não é praticável determinar se há perda provável decorrente de obrigação presente em vista de evento passado e nem fazer uma mensuração razoável quanto a eventuais novas provisões passivas sobre este assunto nestas demonstrações financeiras.” (Relatório do Auditor Independente – com ressalva, CONCORD. OESTE SP VIAOESTE S.A) (2020).

A principal causa de abstenção de opinião nos relatórios das empresas do setor de bens industriais foi a de Incerteza relacionadas a aprovação do plano de recuperação judicial, representando 11,11% da totalidade dos relatórios com algum parecer desfavorável.

A análise do setor financeiro também foi efetuada e vem exposta abaixo.

A Tabela 7, a seguir, já demonstra o resultado do setor financeiro, também compreendendo o nome das empresas que possuem ressalvas, e a sua constância durante o transcorrer da pesquisa, sendo assim, possível visualizar a frequência dos pareceres nessas empresas.

Tabela 7 – Nome das empresas – Financeiro - 2017 a 2021

EMPRESA	2017	2018	2019	2020	2021	RELATÓRIOS	%
IGB ELETRÔNICA S/A	1	1	1	1	1	5	26,32
PDG COMPANHIA SECURITIZADORA	1	1	1	1	-	4	21,05
BCO AMAZONIA S.A.	1	1	1	-	-	3	15,79
BRABESCO LEASING S.A. ARREND MERCANTIL	1	1	1	-	-	3	15,79
FINANSINOS S.A.- CREDITO FINANC E INVEST	-	-	-	1	1	2	10,53
BNDES PARTICIPACOES S.A. - BNDESPAR	1	-	-	-	-	1	5,26
GP INVESTMENTS. LTD.	-	-	-	1	-	1	5,26
TOTAL DE EMPRESAS - FINANCEIRO	5	4	4	4	2	19	100,00

Fonte: Pesquisa. Elaborado pelo autor

Conforme demonstra a tabela 7 onde trata as empresas do setor Financeiro, em comparação com o setor de Bens Industriais, a quantidade de empresas existentes é menor, demonstrando que as empresas do setor Financeiro, estão apresentando suas demonstrações de maneira correta. As duas maiores frequências de ressalvas neste setor, são das empresas IGB ELETRÔNICA S/A e PDG COMPANHIA SECURITIZADORA, juntas representam 47,37% dos relatórios encontrados neste setor. Novamente, percebe-se que, como também foi no setor de Bens Industriais, não existe um ano padrão para se obter esses tipos de pareceres em seus relatórios, acontece de acordo com a forma de apresentação das demonstrações contábeis.

Foram pesquisadas também as causas das ressalvas desses pareceres. Demonstra-se através da Tabela 8, os principais motivos de ressalvas encontrados no setor financeiro, mostrando a frequência que aparece cada ressalva, e a quantidade por ano, sendo demonstrada por ordem decrescente de quantidade das ressalvas.

Tabela 8 - Causas dos Pareceres Com Ressalva e Abstenção de Opinião - Financeiro – 2017 a 2021

CAUSAS		2017	2018	2019	2020	2021	RELATÓRIOS	%
COM RESSALVA	Provisão para créditos de arrendamento mercantil de liquidação duvidosa - PCLD	1	1	1	-	-	3	15,79
	Valor líquido de passivo de benefício definido e demandas judiciais correlatas	1	1	1	-	-	3	15,79
	Aplicações Interfinanceiras de Liquidez	-	-	-	1	1	2	10,53
	Mensuração do valor recuperável dos ativos financeiros	1	-	-	-	-	1	5,26
	Extinção do plano de recuperação extrajudicial	1	-	-	-	-	1	5,26
ABSTENÇÃO	Pedido de Recuperação Judicial pender de submissão e aprovação dos credores da Companhia	-	1	-	-	-	1	5,26
	Inconclusão se a utilização do pressuposto de continuidade operacional é apropriado	-	-	1	-	-	1	5,26
	Não efetuar o registro dos efeitos do novo plano de recuperação judicial nas demonstrações	-	-	-	1	1	2	10,53
	Dependência do êxito na execução do plano de recuperação judicial, a continuidade operacional ainda é incerta	1	-	-	-	-	1	5,26
	Situações que indicam a existência de incerteza relevante que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade operacional da Companhia	-	1	1	1	-	3	15,79
	Valor Justo dos Investimentos envolve um alto nível de julgamento por parte da Administração	-	-	-	1	-	1	5,26
TOTAL	5	4	4	4	2	19	100,00	

Fonte: Pesquisa. Elaborado pelo autor

Como demonstra a tabela 8 acima, as principais causas dos pareceres com ressalva do setor financeiro, são as ressalvas de PCLD (Provisão para crédito de arrendamento mercantil de liquidação duvidosa) e de Valor líquido de passivo de benefício definido e demandas judiciais correlatas, essas duas causas juntas representam 31,58% dos relatórios com algum tipo de parecer desfavorável do setor Financeiro.

A PCLD é criada para reconhecer na conta de resultado das empresas, as prováveis perdas no recebimento de clientes. Na tabela 8, os três relatórios com ressalva que possuíam essas causas, foram considerados relevantes devido ao alto valor dessas provisões.

Valor líquido de passivo de benefício definido e demandas judiciais correlatas conforme o CPC 33 (R1), é o *déficit* ou *superávit*, ajustado para refletir qualquer efeito da limitação de valor líquido de ativo de benefício definido ao teto de ativo (*asset ceiling*) para reconhecimento.

Nos relatórios de abstenção de opinião a principal causa encontrada nos relatórios foi de Situações que indicam a existência de incerteza relevante que pode levar dúvida significativa quanto a capacidade operacional da Companhia, representando 15,79% dos relatórios com algum tipo de parecer desfavorável do setor Financeiro.

Conclusão da análise dos relatórios/ pareceres de auditoria nas empresas dos setores financeiro e de bens industriais

Conclui-se com base nas análises apresentadas, que nos dois setores analisados, são encontrados pareceres com opiniões com ressalva e com abstenção de opinião, e em sua totalidade aparecem com mais constância no setor de bens industriais, totalizando 45 relatórios, enquanto o setor financeiro totaliza 19 relatórios. Com isso, as empresas do setor de bens industriais se demonstram com mais necessidade de se regularizarem perante as normas brasileiras de contabilidade. As principais causas de ressalva são de Incerteza significativa relacionada com a continuidade operacional e Ausência de totalidade de informações e documentação suporte para o setor de bens industriais; e Provisão para créditos de arrendamento mercantil de liquidação duvidosa – PCLD, Valor líquido de passivo de benefício definido e demandas judiciais corre-

latas e Situações que indicam a existência de incerteza relevante que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade operacional da Companhia para o setor financeiro.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria exerce um papel importante na sociedade devido a confiabilidade que passa através de seus relatórios gerados após análise das demonstrações contábeis das empresas auditadas. Os administradores das empresas que precisam de informações fidedignas e corretas sobre a empresa, ou até mesmo investidores que queiram investir, ao olhar as demonstrações contábeis, tendo o relatório do auditor em suas demonstrações traz mais confiança maior para tomar uma decisão.

Para elaboração do artigo, foi realizada uma análise das principais causas encontradas nos relatórios das empresas de capital aberto dos setores de Bens Industriais e Financeiro, durante o período de 2017 a 2021, com o levantamento de dados através do *site* da B3, sendo possível a preparação de tabelas considerando a base de dados coletada para melhor entendimento da quantidade de empresas e relatórios que cada setor em específico possuía.

Em larga escala, tanto no setor de Bens Industriais quanto no setor Financeiro, o número de relatórios sem ressalva é absolutamente maior, mostrando que a maioria das empresas estão regulares com a apresentações de suas demonstrações. Tendo em vista que o foco do trabalho foi nas causas dos pareceres desfavoráveis, que se destrinchou em relatórios com ressalva e de abstenção de opinião, pode-se notar que ao todo foram encontrados 64 relatórios com esses tipos de parecer. Considerando apenas o setor de Bens Industriais, conclui-se que é o setor onde foram encontrados um percentual maior de relatórios com os dois tipos de pareceres informados, dos 64 relatórios mencionados, 45 são exclusivamente desse setor, fazendo com que mais de 70% dos relatórios vistos durante a pesquisa, representem esse setor na pesquisa. Tendo em vista este alto número, também possuímos uma quantidade alta de relatórios com a causa denominada “Incerteza significativa relacionada com a continuidade operacional”, ao todo são 42,22% pareceres com essa denominação no setor de bens industriais, demonstrando que é a causa destaque para as ressalvas encontradas, essas empresas, em sua maioria estão em

plano de recuperação judicial, a fim de obter uma superação de uma dificuldade ou crise financeira que a empresa está passando e traça um plano com objetivos de retornarem a exercer suas atividades normalmente e evitar a falência. E no setor financeiro as principais causas encontradas tendo um empate com a frequência foram os denominados “Provisão para créditos de arrendamento mercantil de liquidação duvidosa – PCLD; Valor líquido de passivo de benefício definido e demandas judiciais correlatas; e Situações que indicam a existência de incerteza relevante que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade operacional da Companhia” que juntos, representam cerca de 47,37% dos relatórios encontrados neste setor. Com essas informações, este artigo atinge seu objetivo geral de identificar as causas dos pareceres de auditoria com ressalva das empresas listadas na B3, dos setores Financeiro e de Bens Industriais, durante os últimos cinco anos (de 2017 a 2021).

Dentre os 64 relatórios encontrados em sua totalidade, 45 dos que foram encontrados são do setor de bens industriais, sendo 38 com ressalva e 7 de abstenção de opinião, enquanto no setor financeiro, dos 19 relatórios encontrados, 9 são com ressalva e 10 são de abstenção de opinião.

Um ponto de observação na principal causa que aparece no setor de Bens Industriais, em específico a empresa DTCOM - DIRECT TO COMPANY S.A., que possui seu segmento em Serviços Diversos, foi a única dentre as 19 que apareceram com a Causa de Incerteza significativa relacionada com a continuidade operacional, que citou a pandemia do Corona Vírus, como causa para tal ressalva, demonstrando que os impactos causados, como redução de volume de operações e perda de contrato com os clientes, reduziram sua receita operacional e sua capacidade de gerar caixa para honrar seus compromissos. Do outro lado, o restante das empresas que apresentaram esta causa, todas citaram o plano de recuperação judicial, a fim de evitar a falência e conseguir se reerguer no mercado em que atuam.

O setor Financeiro, em toda pesquisa, demonstra estar mais linear, a grande maioria das empresas deste setor, está de acordo com as normas adotadas no Brasil e está apresentando suas demonstrações de maneira correta, fazendo com que o auditor emita o seu relatório “limpo” ou como é mais conhecido, sem ressalva.

Conforme foi demonstrado no trabalho, foi utilizado o teste estatístico denominado de Teste Z para duas proporções na tabela 3 mencionada no resultado da pesquisa, a fim de dar ênfase na afirmativa de que o setor de Bens Industriais, possui maior fragilidade nas empresas ao apresentar suas demonstrações financeiras, pois cerca de 13% de todos os relatórios que compõem este setor, são considerados relatórios desfavoráveis,

enquanto no setor Financeiro, somente 5% dos relatórios possuíam esses relatórios desfavoráveis. Reforçando assim a tese de que o setor de Bens Industriais possui mais empresas que precisam se regularizar perante as normas brasileiras de contabilidade.

Após a elaboração desta pesquisa, fica a sugestão para pesquisas futuras com base no mesmo tema abordado, a fim de verificar a evolução dos relatórios com ressalva dos setores Financeiro e de Bens Industriais, podendo ser uma maneira comparativa a fim de entender o progresso das empresas destes setores, se estão ficando cada vez mais regulares ou irregulares perante as normas brasileiras de contabilidade, bem como verificar o que ocorre em outros setores de empresas listadas na B3.

REFERÊNCIAS

1. ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: Um Curso Moderno e Completo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1sTBVNe3rquHG1K_js_kkH4r91Md-Vgbo/view?usp=sharing. Acesso em 13 ago 2022.
2. BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404conso1.htm#art176. Acesso em 30 abr 2022.
3. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBEIS PRONUNCIAMENTO TÉCNICO; CPC 33 (R1) Benefícios a Empregados Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 19 (IASB - BV 2012). Disponível em: https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC_33_R1_rev_08.pdf. Acesso em 13 ago 2022.
4. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. NBC TA 200(R1) – OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E A CONDUÇÃO DA AUDITORIA EM CONFORMIDADE COM NORMAS DE AUDITORIA. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf). Acesso em 24 mai 2022.
5. _____. NBC TA 500 (R1) – EVIDÊNCIA DE AUDITORIA. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA500\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA500(R1).pdf). Acesso em 24 mai 2022.
6. NBC TA 570 (R1) – CONTINUIDADE OPERACIONAL. Disponível em: _____. <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA570.pdf>. Acesso em 13 ago 2022.
7. _____. NBC TA 700(R1) – FORMAÇÃO DA OPINIÃO E EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

- SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>. Acesso em 21 jul 2022.
8. _____. NBC TA 701 – COMUNICAÇÃO DOS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA NO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA701.pdf>. Acesso em 23 jul 2022.
 9. _____. NBC TG 26(R5) – APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG26 \(R5\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG26 (R5).pdf). Acesso em 26 abr 2022.
 10. FIALLA, Cristiane. Relatório do Auditor Independente – com ressalva, DTCOM – DIRECT TO COMPANY S.A. Disponível em: <https://www.rad.cvm.gov.br/ENET/fmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=113162&CodigoTipoInstituicao=1>. Acesso em 24 set 2022.
 11. FRAIHA, José. Relatório do Auditor Independente – com ressalva, CONC ROD. OESTE SP VIAOESTE S.A Disponível em: <https://www.rad.cvm.gov.br/ENET/fmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=100688&CodigoTipoInstituicao=1>. Acesso em 24 set 2022.
 12. GIL, Antonio Carlos. Como Elaborar Projetos de Pesquisa, 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002. Disponível em: https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/150/o/Anexo_C1_como_elaborar_projeto_de_pesquisa_-_antonio_carlos_gil.pdf. Acesso em 26 mai 2022.
 13. IBRACON. NPC N° 27: DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS – APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÕES. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npc27.htm>. Acesso em 30 abr 2022.
 14. JUND, Sergio. Auditoria. Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos, Elsevier Brasil, 2002. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=p>
 15. t-BR&lr=&id=CdgxeiSNw4oC&oi=fnd&pg=PA1&dq=auditoria+jund&ots=aPpFWjmdBf&sig=2g-C0UMz5Gfs-v8CA-kFZffk8gQ#v=onepage&q=auditoria%20jund&f=false. Acesso em 27 ago 2022.
 - 16.
 17. LARSON, R.; FARBER, B. Estatística Aplicada. 4. ed. São Paulo, Brasil: Pearson Prentice Hall, 2010. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1kxK1SvsV6Ws_Rrs-zRm1zu6uEn9JxDS_/view?usp=sharing. Acesso em 25 set 2022.
 18. RODRIGUES, T.; OLIVEIRA, G.; SANTOS, J. AS PESQUISAS QUALITATIVAS E QUANTITATIVAS NA EDUCAÇÃO. Revista PRISMA, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 154-174, 2021. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1rAH71wcm_lxxEyE8Hhpm7fFxfj-Kmspi/view?usp=sharing. Acesso em 25 set 2022.
 19. MARQUES, Wagner Luiz. Contabilidade Geral. Clube de Autores, 2011. Disponível em : <https://books.google.com.br/books?hl=pBR&lr=&id=VrJxDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA3&dq=contabilidade+geral&ots=3Eau33iPZZ&sig=IVAaeZiWzt1D-QMgz0RnW5Hkqhs0#v=onepage&q=conceito&f=false>. Acesso em 21 jul 2022.
 20. MULLER, Aderbal Nicolas; OLIVEIRA, Antonio Gonçalves. Contabilidade empresarial. Disponível em: <https://pericia.pro.br/Artigos/Contabilidade%20empresarial.pdf>. Acesso em 21 jul 2022.
 21. PADOVEZE, Clóvis Luis, Contabilidade Gerencial. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=pBR&lr=&id=phJkhgva1_4C&oi=fnd&pg=PA7&dq=conceito+de+contabilidade&ots=1-ZIjANKTa&sig=QvKQayzKO_MCcfLUBnl3EoXl4NA#v=snippet&q=contabilidade&f=false. Acesso em 21 jul 2022.
 22. PEREIRA, Alexandre Demetrius. Auditoria das demonstrações contábeis. Saraiva Educação SA, 2018. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=pBR&lr=&id=-4G-wDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT16&dq=auditoria+das+demonstra%C3%A7%C3%B5es+cont%C3%A1beis&ots=sr3_kuhI8X&sig=5bjqF6AJImk1vt3jiSrf63FRs1Y#v=onepage&q=auditoria%20das%20demonstra%C3%A7%C3%B5es%20cont%C3%A1beis&f=false. Acesso em 27 ago 2022.
 23. RIBEIRO, Osni Moura; COELHO, Juliana Moura Ribeiro. Auditoria fácil. Saraiva Educação SA, 2017. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=pBR&lr=&id=pSJrDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT6&dq=Livro+de+auditoria&ots=tm_qR8fMVj&sig=LCj-CuE3phtIVIRdHu3ZR2u9H9Zw#v=onepage&q&f=false. Acesso em 21 jul 2022.
 24. PEZIA, Ricardo. Tipos de opinião no relatório de auditoria de fundos de investimento: opinião com ressalva. Postado em 19 de outubro de 2020. Disponível em <https://nextauditores.com.br/noticia/tipos-de-opinioao-no-relatorio-de-auditoria-de-fundos-de-investimento-opinioao-com-ressalva/>. Acesso em 21 ago 2022.
 25. WILLIAM, Attie. Auditoria: conceitos e aplicações. 7. ed. São Paulo: Atlas 2018. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1OOZhyfHUiU-blJLHMxp7X7vcpCi-9X2oC/view?usp=sharing>. Acesso em 21 jul 2022.