

**IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DE RELATÓRIOS COM FOCO NAS
RESSALVAS APONTADAS PELA AUDITORIA EXTERNA EM EMPRESAS DO
SEGUIMENTO TÊXTIL**

**IDENTIFICATION AND EVALUATION OF REPORTS WITH FOCUS ON
QUALIFICATIONS INDICATED BY THE EXTERNAL AUDIT IN TEXTILE
BUSINESS SEGMENT**

Flávia Nonato dos Santos¹
Alair José da Cruz²

RESUMO: A contabilidade surgiu com o objetivo de estudar e controlar o patrimônio das entidades. Sendo assim, a auditoria é uma ferramenta contábil que tem por utilidade identificar se a escrituração e as demonstrações estão de acordo com as normas e pressupostos básicos contábeis legalmente aceitos, com o propósito de tornar as informações mais confiáveis para os usuários da contabilidade. Para isso, os auditores devem fornecer os relatórios de auditoria, pontuando as não conformidades encontradas; e concluir com o relatório de auditoria, emitindo sua opinião sobre as demonstrações contábeis. Este estudo foi realizado no setor de fios e tecidos das empresas listadas no site da BM&F BOVESPA, durante um período de cinco anos em que as empresas foram auditadas, com o objetivo de identificar e demonstrar quais motivos levaram as auditorias externas a emitirem relatórios de auditoria de opinião com ressalvas. Foi realizado um estudo, buscando maiores informações sobre a contabilidade em geral, a auditoria externa e a emissão de relatórios de auditoria. Dessa forma, foram levantados e identificados que durante o período estudado, 13% dos relatórios de auditoria estudados apresentavam algum tipo de ressalva, em seguida foram listadas as principais ressalvas apontadas pelas auditorias no período dos anos de 2008 a 2012, sendo que a principal ressalva apontada foi a não observância ao princípio da continuidade, apontada em quatro relatórios de auditoria. Também foram enumeradas as empresas que apresentaram os relatórios de auditoria com ressalva e se as ressalvas persistiam em alguns dos anos estudados, sendo que essa reincidência de ressalvas foi detectada em apenas uma empresa do seguimento têxtil.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade; Auditoria; Relatórios de auditoria; Ressalva.

ABSTRACT: Accountancy emerged with the goal of studying and controlling the entities assets. Thus, the audit is an accounting tool that is useful to identify whether the records and the statements are in accordance with the legally accepted rules and basic assumptions, with the aim of collecting the most reliable information for decision making. To do this, auditors should provide audit reports, scoring nonconformities found, and conclude with the audit reports, issuing their position on the financial statements. This study was conducted in thread and fabric sector companies listed on the BM & F BOVESPA site for a period of five years in which companies were audited, with the objective of identifying and demonstrating what reasons led the external auditors to issue opinions with qualifications. A study was conducted, seeking for more information about accountancy in general, external audit and the issuing of

¹ Graduada em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Patos de Minas (UNIPAM). E-mail: flavia.nonato@ccgc.com.br

² Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). Professor do Centro Universitário de Patos de Minas (UNIPAM). e-mail: ajcruz@unipam.edu.br; ajcruzprofessor@gmail.com.

audit reports opinion with reservations. Thus, it was raised and identified that during the study period, 13% of the studied opinions presented some type of qualification, after the key concerns were listed by the audits during the years 2008-2012, considering that the main pointed qualification was not the principle of continuity observance, pointed at four opinions. Also, the companies which submitted opinions with the qualification were listed and whether these exceptions persisted during some of the studied years, being that the recurrence of qualifications was detected in only one company in the textile segment.

KEY WORDS: Accountancy; Audit; Audit reports; Qualification.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria é um ramo da contabilidade que visa auxiliar o gestor da empresa, pois torna as informações mais confiáveis, conferindo se os procedimentos, controles e a elaboração das demonstrações contábeis, estão de acordo com as normas internas e de contabilidade. Como trata Jund (2007, p. 4), o auditor tem por finalidade “[...] determinar o grau de observância dos critérios estabelecidos e emitir um relatório de auditoria sobre o assunto”.

Ressalta-se que as “demonstrações contábeis feitas para fins externos, para serem apreciados por outras pessoas, seguindo critérios legais e normativos, diferem daquelas que visam suprir a finalidade administrativa interna da empresa”. (SÁ, 2011).

Em razão disso, a auditoria externa visa avaliar se as demonstrações contábeis de determinada entidade foram elaboradas com observância das regras e pressupostos básicos da contabilidade. Caso isso não ocorra o auditor deverá expressar sua opinião por meio de um relatório de auditoria e apontar as ressalvas em relação às não conformidades.

Pois, a auditoria externa é de grande importância para as organizações. Nesse sentido, Gramling, Rittenberg e Johnstone (2010, p. 5) afirmam que o valor dessa profissão “é realçado quando o público confia em sua objetividade e na precisão de seus relatórios”.

Para isso, de acordo com NBC TA 200, auditor independente deve cumprir os preceitos éticos relevantes, implícitos no Código de Ética do Profissional de Contabilidade, em linha com os princípios do Código de Ética da Federação Internacional de Contadores (IFAC).

O tema abordado justificou-se pela identificação das ressalvas apontadas pelos auditores nos relatórios de auditoria, tendo por finalidade a verificação dos motivos de suas ocorrências.

O setor têxtil foi escolhido por se destacar no mercado como um segmento bastante procurado pelos consumidores, e por ter empresas de capital aberto que disponibilizam a suas demonstrações contábeis na BM&F BOVESPA. Além do mais, faz parte de um mercado que sofre muitas alterações, pois tende a seguir e observar as tendências da moda no mundo inteiro. Sendo assim, justificou-se o estudo por demonstrar por meio da auditoria externa as falhas evidenciadas nas demonstrações e nos controles internos, por meio da identificação das ressalvas nos relatórios de auditoria de empresas brasileiras do setor têxtil.

Desta forma, o problema de pesquisa que orientou este estudo foi: **quais são os motivos que levaram ao apontamento de ressalvas nos relatórios de auditoria externa de empresas brasileiras do setor têxtil?**

Esse estudo teve o objetivo geral de identificar nos relatórios de auditoria externa, as ressalvas apontadas e os principais motivos de suas ocorrências. De maneira específica, foi verificado se os motivos das ressalvas coincidem ou divergem em empresas de um mesmo setor, e ainda, se foram emitidos por empresas de auditoria diferentes.

Assim evidenciou-se a importância da auditoria externa, onde o objetivo principal do auditor externo ou independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas (ALMEIDA, 2010). E também a importância em elaborar as demonstrações financeiras em observância das normas e procedimentos contábeis.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE: BREVE HISTÓRICO DE OBJETIVOS

A contabilidade é uma ciência social que visa fornecer informações que auxilia o gestor na tomada de decisão. A contabilidade surgiu com o objetivo de estudar e controlar o patrimônio das entidades. De acordo com Iudícibus e Marion (2000, p. 56), o campo de atuação da contabilidade é “o patrimônio de toda e qualquer entidade; acompanhando a evolução qualitativa e quantitativa desse patrimônio”. Para isso, segundo Franco e Marra (2001, p. 25), “a contabilidade utiliza-se das seguintes técnicas contábeis: escrituração, demonstração, auditoria e análise de balanços”.

Essas técnicas possibilitam que a contabilidade forneça informações úteis à tomada de decisão. De acordo com Sá (2011, p. 10), “a informação para fim gerencial é deveras específica, devendo ser base para orientar a tomada de decisões [...], precisa servir de instrumento para que através da análise racional o empresário saiba lidar com o capital”.

A tomada de decisão feita pelo gestor deve ser assertiva, por isso uma forma de tornar as informações mais confiáveis é a auditoria. Afirmando isso, Attie (2000, p. 27) enfatiza que “a contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e informar ao administrador, sendo ela a formadora de uma especialização denominada auditoria [...]”.

2.1.1 Escola Europeia e Escola Norte Americana de Contabilidade

A Escola Europeia e a Norte-Americana influenciaram o desenvolvimento da auditoria. A Escola Italiana, de acordo com Schimidt (2000, p. 201), “embora fundada na Itália, teve maior aceitação em outros países, inclusive no Brasil”. No entanto, essa escola começa a decair com o desenvolvimento da economia, e com o surgimento de grandes corporações entre outros, contribuindo assim para a ascensão da escola Norte-Americana.

A escola Norte-Americana foi a que influenciou mais fortemente o desenvolvimento da auditoria. Em maio de 1978, período de vigência da Escola Norte-Americana, por exemplo, foi aprovado a formação do *Auditing Standarts Board* (ASB), que continuou o trabalho com o mesmo enfoque de direcionar a padronização do trabalho de auditoria. (HERRMANN JR, 1996).

Portanto pode-se dizer que a auditoria no início do século XX foi marcada pela presença de duas escolas, a Europeia, especificamente Italiana, e a Escola Norte-Americana. Conforme Iudícibus e Marion (2000, p.36), “a auditoria está relacionada à algumas razões da queda da Escola Europeia e a ascensão da Escola Norte-Americana [...]”, como mostra o quadro abaixo:

Quadro 1: A Importância da Auditoria

Escola Europeia	Escola Norte Americana
Pouca importância à auditoria: principalmente na legislação italiana, o grau de confiabilidade e a importância da auditoria não eram enfatizados.	Bastante importância à auditoria: como herança dos ingleses e transparência para investidores das Sociedades Anônimas (e outros usuários) nos relatórios contábeis, a auditoria é muito enfatizada.

Fonte: Adaptado de Iudícibus e Marion (2000, p.36).

2.2 AUDITORIA CONTÁBIL

O surgimento da auditoria está ligado ao desenvolvimento da contabilidade, onde, através da criação do SEC (*Security and Exchange Commission*), em 1934, surgiu o auditor, visando dar maior credibilidade nas demonstrações financeiras. (ATTIE, 2000).

Em relação à auditoria, Attie (2000, p. 24) assegura que “é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 39) “a auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanço”.

O desenvolvimento da auditoria no Brasil foi influenciado pela vinda de empresas internacionais de auditoria independente, pela criação das normas ditadas pelo Banco Central; e a criação da Comissão dos Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades por Ações em 1976. (ATTIE, 2000).

Quanto à aplicação, a Auditoria Contábil tem como objeto o conjunto de demonstrações produzido pela contabilidade. Segundo Franco e Marra (2001, p. 31), “o objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros [...]”. Diante de toda essa documentação o auditor poderá desenvolver o seu trabalho.

O objetivo da Auditoria Contábil é verificar a conformidade das demonstrações com as regras e pressupostos básicos da contabilidade, ao certificar a veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada, devendo ser efetuada de acordo com as normas usuais de auditoria, inclusive quanto às provas nos registros contábeis e aos procedimentos de auditoria julgados necessários nas circunstâncias. (CREPALDI, 2012).

2.3 AUDITORIA EXTERNA E INTERNA

A auditoria pode ser realizada de duas formas, através de auditoria externa ou auditoria interna. No Brasil, a auditoria externa surgiu segundo Almeida (2010, p. 4), “em função da necessidade legal, principalmente nos Estados Unidos da América e na Europa, de os investimentos no exterior serem auditados”.

Já a auditoria interna, para Almeida (2010, p. 5) surgiu devido à “expansão dos negócios, ou seja, a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos”.

2.3.1 Auditor Externo x Auditor Interno

O vínculo do auditor contábil com a entidade auditada é diferenciado a partir da atuação profissional em auditoria interna e externa.

O auditor externo é aquele que não possui vínculo empregatício com a empresa auditada, fornecendo informações mais confiáveis junto aos acionistas, financiadores, fornecedores e analistas. (CREPALDI, 2012). Cabe ainda mencionar que o principal objetivo do auditor externo, de acordo com Almeida (2010), é emitir um relatório de auditoria ou opinião sobre os demonstrativos contábeis, no sentido de verificar se refletem adequadamente

a posição patrimonial e financeira da entidade.

Será registrado como auditor independente o contador registrado no CRC, que exercer a atividade de auditoria por no mínimo cinco anos, esse prazo pode ser reduzido para três, com a conclusão do curso de especialização em Auditoria Contábil. (IUDÍCIBUS; MARION, 2000).

Portanto, conforme a Instrução Normativa da CVM 308/1999, artigos 3º e 4º (Pessoas Físicas e Pessoas Jurídicas), existem algumas regras para o registro na categoria de auditor independente.

Para registro como Auditor Independente - Pessoa Física, deve estar registrado em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador; haver exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis, nacionalmente, por cinco anos; estar exercendo atividade de auditoria independente, mantendo escritório profissional legalizado; possuir conhecimento permanentemente atualizado sobre o ramo de atividade; Já para registro na categoria de Auditor Independente - Pessoa Jurídica é necessário estar inscrita no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, sob a forma de sociedade civil; todos os sócios serem contadores e que, pelo menos a metade desses, sejam cadastrados como responsáveis técnicos; estar regularmente inscrita, bem como seus sócios e demais responsáveis técnicos regularmente registrados, em Conselho Regional de Contabilidade; terem todos os responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar relatório de auditoria em nome da sociedade; manter escritório profissional legalizado em nome da sociedade; e manter quadro permanente de pessoal técnico adequado ao número e porte de seus clientes. (IN CVM 308/1999).

Já o auditor interno possui vínculo empregatício e suas opiniões tendem a favorecer a empresa auditada, sendo que os exames das operações visam à eficiência operacional/administrativa. (CREPALDI, 2012).

Os objetivos do auditor interno são verificar se as normas internas foram seguidas, se precisam ser aprimoradas, se é necessário novas normas, e efetuar auditoria nas demonstrações contábeis e em áreas operacionais. (ALMEIDA, 2010).

2.3.2 Órgãos normatizadores e orientadores do profissional auditor

Existem órgãos, aos quais os profissionais de auditoria podem filiar-se, esses órgãos são responsáveis por ditar normas e orientações. As definições desses órgãos são tratadas por Almeida (2010, p. 6), conforme demonstra o quadro abaixo.

Quadro 2: Função dos Órgãos

Órgão	Função
CVM	Tem como função fiscalizar o mercado de capitais no Brasil.
IBRACON	Surgiu com o objetivo de concentrar em um único órgão a representatividade dos profissionais auditores.
CFC e CRC	A principal finalidade desses conselhos é o registro e a fiscalização do exercício do profissional de contabilidade. NBC TA. Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração. Define e descreve os elementos e os objetivos de um trabalho de asseguração em auditoria.
AUDIBRA	O principal objetivo é promover o desenvolvimento da auditoria interna mediante o intercâmbio de ideias, reuniões, conferências, intercâmbio com outras instituições, congressos, publicações de livros e revistas e divulgação da importância da auditoria junto a terceiros.

CPC	Foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades: ABRASCA, APIMEC NACIONAL, BOVESPA, Conselho Federal de Contabilidade, FIPECAFI e IBRACON.
-----	---

Fonte: Adaptado de Almeida (2010).

2.3.3 Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho visam auxiliar o auditor no desempenho de sua função. Segundo Crepaldi (2012, p. 471), “os papéis de trabalho são elaborados, estruturados e organizados para atender às circunstâncias do trabalho e satisfazer às necessidades do auditor para cada auditoria”.

Os modelos dos papéis de trabalho devem seguir um modelo padrão facilitando o uso e entendimento, além disso, devem ser objetivos e demonstrar claramente o trabalho do auditor. (ATTIE, 2000). É importante que o auditor inclua nos papéis de trabalho comentários e explicações que farão parte do relatório de auditoria.

2.3.4 Procedimentos de Auditoria

Para realização do processo de auditoria é necessário aplicar testes para identificação de evidências, sendo eles: testes de observância e testes substantivos. Esses testes são realizados pelo auditor durante a execução de seu trabalho, conforme Crepaldi (2012, p. 370 e 372):

- Testes de Observância: “visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento”.
- Testes Substantivos: “visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade”.

Os testes também devem ser feitos para identificar os casos de superavaliação e subavaliação das demonstrações contábeis. No teste de superavaliação, de acordo com Crepaldi (2012, p. 378), “[...] o auditor parte do valor registrado no razão geral para o documento suporte da transação”. Já nos testes de subavaliação ocorre o contrário o auditor deverá iniciar a partir do documento e por fim o razão geral, como demonstra a figura 1.

Figura 1: Procedimentos para testes

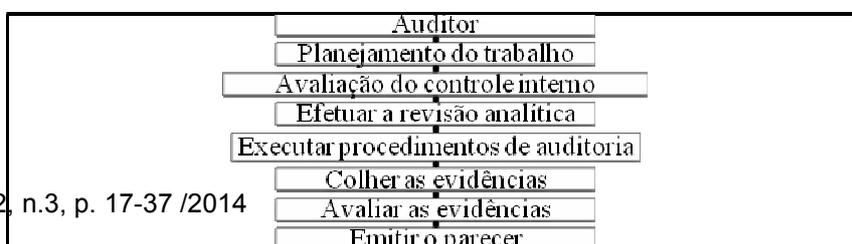


Fonte: Crepaldi (2012).

Durante a realização da auditoria, o auditor pode se deparar com situações de fraudes e erros, as quais devem ser investigadas. Diante da constatação de fraudes e erros o auditor deve se portar em observância as normas e aos pressupostos básicos de contabilidade e expô-las para a administração da empresa.

Entretanto, Almeida (2010) demonstra que para realizar uma auditoria, o auditor deve seguir passo a passo, como evidencia a figura 2.

Figura 2: Procedimentos de Auditoria



Fonte: Almeida (2010).

Existem diferenças entre os termos fraude e erro, conforme a Interpretação Técnica NBC T 11 – IT – 03, a fraude ocorre quando há intenção de omitir ou manipular documentos, registros e demonstrações contábeis. Já o erro ocorre quando não há a intenção, incorrendo em falhas na elaboração dos registros e das demonstrações contábeis.

Durante o processo de auditoria é importante que toda a empresa contribua para um bom desenvolvimento das etapas da auditoria, isso inclui o fornecimento de documentos e controles que o auditor venha solicitar no decorrer da auditoria, tais como: atas, extratos bancários, balancetes, provisões, guias de impostos, declarações transmitidas e outros documentos que julgar necessário.

2.4 CONTROLES INTERNOS

O controle interno é um conjunto de normas e procedimentos que visam dar suporte para que as tarefas sejam executadas de forma correta. Este é de interesse dos auditores, sendo que cada auditor realiza um exame diferente, conforme seu objetivo. (ATTIE, 2000). Os controles internos são necessários, pois qualquer organização se depara com riscos, que podem variar desde informações incorretas ou incompletas, à falência da empresa. (GRAMLING; RITTENBERG; JOHNSTONE, 2010).

Franco e Marra (2001, p. 267) define controle interno como todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa [...]”. O controle interno é classificado em operacional, contábil e normativo. Crepaldi (2012, p. 416 e 417) define cada uma dessas categorias:

- Operacional: relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- Contábil: relacionado à veracidade e a fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- Normativo: relacionado à observância da regulamentação pertinente.

São quatro objetivos básicos, observados pelo controle interno: a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; o estímulo à eficiência operacional; e a aderência as políticas existentes. (ATTIE, 2000).

2.5 NORMAS GERAIS PARA EXECUÇÃO DE AUDITORIA

As normas de auditoria têm como objetivo de acordo com Crepaldi (2012, p. 245): “[...] regulamentar o exercício da função do auditor, estabelecendo orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções”.

As normas de auditoria conforme a Resolução CFC nº 700 de 24 de abril de 1991, tratada por Attie (2000) são: normas de execução dos trabalhos e normas do relatório de auditoria dos auditores externos. As normas de auditoria são de extrema importância, pois disciplinam a execução do trabalho. Além disso, conforme Crepaldi (2012, p. 247) “a observância das normas leva à realização de auditorias completas e objetivas, com resultados e recomendações palpáveis, fundamentos passíveis de serem justificados”.

Na auditoria, as normas existentes são divididas da seguinte forma:

- **Normas Gerais:** o auditor deve conhecer a sua capacidade para determinadas atividades, manter a independência, o zelo profissional e comunicar qualquer tipo de limitação.

- **Normas de Exame e Avaliação:** o auditor deve planejar e supervisionar o trabalho, obtendo evidências suficientes, competentes e relevantes, estando atento a possíveis fraudes.
- **Normas de Relatório:** o auditor deve fazer os relatórios por escrito, de forma objetiva, imediata e oportuna, apresentando dados exatos e fidedignos. (CREPALDI, 2012).

2.6 RELATÓRIOS DE AUDITORIA FORNECIDOS PELA AUDITORIA EXTERNA

No desempenho de suas funções os auditores devem fornecer as empresas auditadas, os relatórios de auditoria, pontuando as não conformidades encontradas; e concluir com o relatório de auditoria, emitindo sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

Um tópico importante da auditoria é o relatório elaborado pelo auditor, nele estarão dispostos todos os pontos detectados durante o trabalho, dessa forma a empresa poderá identificar e melhorar os procedimentos internos. Os relatórios de auditoria elaborados pelo auditor podem variar conforme o trabalho executado na empresa. O relatório é parte final da auditoria, no qual o auditor informará: o trabalho realizado, a forma como feito, os fatos relevantes observados, e as conclusões. (FRANCO; MARRA, 2001).

Os relatórios de auditoria são divididos em relatórios formais e informais. De acordo com Franco e Marra (2001, p.528), os relatórios formais são “[...] elaborados de forma escrita e sujeitos a determinadas normas [...]”, já os relatórios informais “[...] geralmente não consubstanciam a forma escrita, mas compreendem apenas informações verbais [...]”.

Ambos os relatórios são peças importantes na auditoria, uma vez que é através do relatório que o auditor mostra os itens examinados, e aponta aos administradores e aos funcionários envolvidos o que precisa ser melhorado.

2.6.1 Relatório de Auditoria

O relatório de auditoria é documento onde o auditor emitirá sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis, ou seja, o relatório de auditoria é o instrumento pelo qual o auditor dá conhecimento aos usuários da informação contábil, do resultado do seu trabalho expresso, por meio da opinião emitida no relatório de auditoria. (JUND, 2007).

Em conformidade com Attie (2000, p. 67): “o objetivo da auditoria independente é expressar opinião sobre a propriedade das demonstrações financeiras e se estas representam, efetivamente, a situação patrimonial e financeira da empresa auditada”.

O relatório de auditoria, quando em condições normais é dividido em três parágrafos, o primeiro que trata do propósito do trabalho do auditor, o segundo que determina a abrangência do trabalho e forma de direcionamento e o terceiro onde é emitida a sua opinião. (ATTIE, 2000).

Quando as demonstrações não estiverem dentro dos conformes, deverá ser emitido um relatório de auditoria adverso. Dessa forma o item 11.3.5 da Resolução nº 820/97 do Conselho Federal de Contabilidade relata o seguinte sobre esse relatório de auditoria:

11.3.5.1 – No relatório de auditoria adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, e/ou o resultado das operações, e/ou as mutações do patrimônio líquido, e/ou as origens e aplicações dos recursos da entidade, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.5.2 – O auditor deve emitir relatório de auditoria adverso quando

verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do relatório de auditoria com ressalva. (SOUZA; PEREIRA, 2006).

Além do relatório de auditoria adverso a auditoria também possui relatório de auditoria sem ressalva, relatório de auditoria com ressalva e relatório de auditoria com abstenção de opinião. O relatório de auditoria sem ressalva, conforme Attie (2000, p.71), “[...] é emitido quando as demonstrações financeiras da empresa examinadas pelo auditor representam adequadamente a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações [...]”.

Já o relatório de auditoria com ressalva, de acordo com Franco e Marra (2001, p. 536), será emitido quando o auditor detectar:

- Falta de comprovantes suficientes e válidos;
- Restrição ao alcance do exame;
- Afastamento dos pressupostos básicos da Contabilidade; e
- Mudança nos pressupostos básicos da contabilidade, ou método de sua aplicação, de um período para outro.

E ainda Franco e Marra (2001, p.536) ressaltam que “o relatório de auditoria com ressalva deve obedecer ao modelo do relatório de auditoria sem ressalva, o parágrafo da opinião deve ser modificado de maneira a deixar clara a natureza da ressalva e sua consequência sobre o resultado e a situação patrimonial e financeira das operações”.

Por último o relatório de auditoria com abstenção será feito, segundo Attie (2000, p. 75): “quando o auditor não conseguir obter comprovação suficiente para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto [...]”.

No caso de relatório de auditoria com abstenção de opinião o auditor deverá indicar em um parágrafo específico a justificativa por ele negar a dar opinião sobre as demonstrações contábeis e qualquer tipo de restrição que detecte. (FRANCO; MARRA, 2001).

2.7 OBRIGATORIEDADE DE ROTATIVIDADE DA AUDITORIA INDEPENDENTE

A auditoria independente deverá ser substituída a cada cinco anos. Gramling, Rittenberg e Johnstone (2010, p. 15) alegam que para garantir a independência da empresa de auditoria, a Lei *Sarbanes-Oxley* fortaleceu a independência dos auditores ao exigir que:

- O comitê de auditoria do conselho de administração tenha o poder de contratar e dispensar os auditores externos.
- Haja rodizio obrigatório a cada cinco anos do sócio responsável pelo contrato de auditoria.
- Não seja permitido realizar trabalho de consultoria para clientes de auditoria.
- Haja maior observância de possíveis conflitos de independência, incluindo aqueles que poderiam afetar o desempenho da empresa de auditoria independente.

2.8 AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

A auditoria realizada nas demonstrações financeiras visa emitir uma opinião assegurando se elas representam corretamente a movimentação da empresa e também se estão em conformidade com as normas contábeis. As demonstrações financeiras, para as quais o RAGC, v.2, n.3, p. 17-37 /2014

auditor externo tem de emitir seu relatório de auditoria, segundo a Lei das Sociedades por Ações, seguem abaixo.

Quadro 3: Demonstrações Financeiras

Demonstrações Financeiras	Caracterização
Balanço Patrimonial	É uma demonstração que relata os bens e direitos (ativo) e as obrigações e a participação dos acionistas (passivo) da empresa, dando dessa forma, ao leitor, a posição patrimonial e financeira da empresa.
Demonstração do Resultado do Exercício	O objetivo principal dessa demonstração é relatar o lucro ou prejuízo apurado pela empresa em determinado exercício social.
Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Tem como objetivo relatar as modificações ocorridas no Patrimônio Líquido em determinado período de tempo.
Demonstração dos fluxos de Caixa	Essa demonstração contempla as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 (três) fluxos: das operações; dos financiamentos; e dos investimentos.
Demonstração do Valor Adicionado	A Lei nº 6.404/76 fixa que essa demonstração abordará o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza.
Notas Explicativas	Devem apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas; divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil; fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras.

Fonte: adaptado de Almeida (2010, p. 108-118).

Conforme Attie (2000, p. 31) “o exame de auditoria deve ser efetuado de acordo com as normas de auditoria, inclusive quanto às provas nos registros contábeis e aos procedimentos de auditoria julgados necessários nas circunstâncias”. A elaboração das demonstrações financeiras devem sempre representar a realidade da empresa, para isso é necessário à utilização de critérios, procedimentos e pressupostos básicos contábeis, resultando em informações uniformes e de fácil compreensão. (ATTIE, 2000).

2.9 HISTÓRIA DO SETOR TÊXTIL³

No decorrer de 1880 as empresas brasileiras começam a trocar as importações de tecidos por tecidos nacionais. No entanto ainda em 1920, mesmo que grande parte da

³ As informações desta seção foram extraídas e adaptadas de: LIMA, Juliana Daldegan; SANSON, João Rogério. O Surto de Industrialização do Setor Têxtil a partir de 1880: Blumenau e Brasil. **Heera - Revista de História Econômica & Economia Regional Aplicada**. Juiz de Fora, v.3, n.5, p. 107-130, Jul-Dez 2008.

importação de tecidos tivesse sido trocada pelos nacionais, os produtos de melhor qualidade ainda eram importados. (STEIN, 1957).

Ainda no século XVIII, as indústrias inglesas, começaram a expandir-se. No Brasil a demanda pelo algodão aumentava, devido a produção industrial têxtil local. Porém havia barreiras à produção, um alvará de 1785, proibia a manufatura têxtil no Brasil isentando à produção de tecidos de algodão. (STEIN, 1957). Essa proibição pode ser vista também em Suzigan (2000), que afirma que no século XVIII, a produção de tecidos era feita por maquinarias simples, cuja justificativa portuguesa era que a mão de obra brasileira deveria estar empregada em atividades de agricultura e de mineração.

Em 1808, a restrição à produção brasileira de tecidos foi suspensa. E entre 1846 e 1847, houve a suspensão das taxas alfandegárias incidentes sobre as máquinas e matérias primas, que estimulou o surgimento das primeiras fábricas de fiação e tecelagem de algodão.

No Brasil, a Bahia foi o local pioneiro para instalação das fábricas, basicamente por causa da presença de matéria prima, fontes de energia e mercados rurais e urbanos relativamente grandes. A matéria prima, chamada algodão bruto, era cultivada no interior do Estado da Bahia desde o fim do século XVIII. O algodão produzido era, em sua maior parte, exportado. O algodão é o principal insumo da indústria têxtil, é uma planta nativa do Brasil e já era tecido pelos índios antes da chegada dos portugueses. Porém era bastante exportado e devido o crescimento da indústria têxtil no Brasil, houve queda nas exportações do algodão.

2.10 DESENVOLVIMENTO DA INDÚSTRIA TÊXTEL⁴

A indústria têxtil é considerada uma das mais antigas do mundo. Há milhares de anos, o homem construía seus abrigos com varas de madeira entrelaçadas com vime. Entrelaçando vime, ele também preparava a cama em que dormia. Essa foi a modalidade mais grosseira de manufatura têxtil.

Com o tempo, ele aprendeu a usar fibras mais macias como o linho, a lã, os pelos de animais, e o algodão, passando a obter fios por processo manual. Os dados de maior confiança levam a crer, que o Egito com suas múmias revestidas de tecido, e a Índia, com seus famosos panos para vestimentas, constituíram o berço da indústria têxtil. Em épocas remotas, esta atividade veio a transformar-se numa operação doméstica tão vulgarizada, que chegou a ocupar metade da população da Índia. Neste país, em escavações arqueológicas, descobriram-se sinais de remotas plantações de algodão e, sabe-se que os primeiros tecidos, também tendo como base o algodão, surgiram igualmente na Índia, especialmente na cidade de Dacca, o maior centro produtor do país.

De acordo com Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção, o setor têxtil no Brasil, é responsável por 3,5% do Produto Interno Bruto (PIB).

De acordo com Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção, o setor têxtil no Brasil, é responsável por 3,5% do Produto Interno Bruto (PIB). Tem se esmerado em usar toda a tecnologia mundial disponível para criar fibras e tecidos cada vez mais ajustados ao estilo de vida moderno. Presentes desde que o homem criou sua primeira vestimenta, o algodão e o linho reinaram soberanos até meados do século XIX, quando surgiram as primeiras fibras sintéticas, acetato e viscose. A missão de uma loja de tecidos é oferecer as

⁴ As informações desta seção foram extraídas e adaptadas de: WEHBE, Décio Carvalho. **Loja de Têxtil**. Disponível em: <<http://m.sebrae-sc.com.br/Sebrae-SiteWap/ideiasdenegocio.id.logic?id=8859647514BD5C498325799900665B8E>>. Acesso em 09 mai. 2013.

diferentes tendências no mercado de tecidos, adequando esta realidade a realidade do mercado consumidor que a mesma está objetivando.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada neste estudo foi o uso de pesquisa bibliográfica, web bibliográfica e documental. Na pesquisa bibliográfica foram utilizados livros, internet, artigos, revistas e etc., com a finalidade de levantar dados e informações para dar suporte ao projeto, visando tornar possível a análise dos relatórios de auditoria de auditoria. De acordo com Marconi e Lakatos (2002) e com Gil (2007), a pesquisa bibliográfica objetiva explicitar detalhes do tema a ser estudado, e o seu uso pelo pesquisador traz sustentação teórica com base em estudos anteriores com a possibilidade de contribuir com os mesmos e na maior divulgação do tema em estudo.

A pesquisa documental foi realizada através dos documentos das empresas estudadas, sendo que essa pesquisa visa à utilização de materiais que não tiveram um estudo aprofundado, ou que ainda podem ser reelaborados conforme os objetos da pesquisa. (GIL, 2007).

Essa pesquisa teve como objetivo ser descritiva, visando identificar as ressalvas apontadas nos relatórios de auditoria. Portanto a coleta de dados foi feita por meio do estudo e da análise dos documentos. Também foi utilizada a observação sistemática visando à compreensão das atividades e tarefas que foram abordadas.

E por fim a análise dos dados foi feita por meio de uma abordagem qualitativa que tem por objetivo expor a complexidade de determinado problema, analisando as variáveis envolvidas. (RICHARDSON *et al.*, 1989).

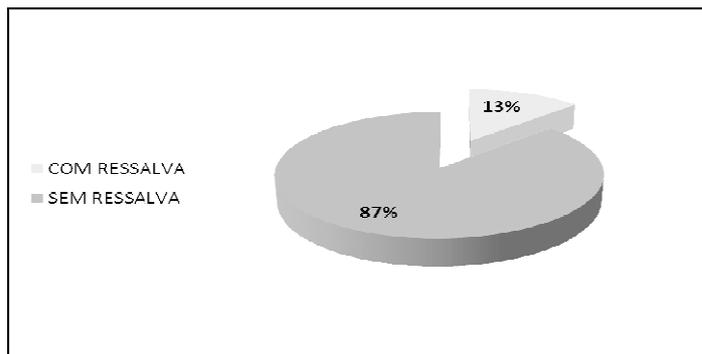
Em razão do previsto NBC TA – Estrutura Conceitual para trabalhos de asseguaração em auditoria, ao enfatizar que o relatório produzido pelo do auditor independente expressa uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos usuários da contabilidade em relação às demonstrações contábeis, os dados para este estudo foram coletados através do site da BM&F – Bovespa, os relatórios de auditoria das empresas listadas no setor de fios e tecidos no período de 2008 a 2012.

Em seguida foram identificados quais relatórios de auditoria eram com ressalva e analisados os motivos que levaram os auditores independentes a indicarem essas ressalvas, diante dessas informações foi possível um estudo verificando a reincidência das ressalvas durante o período estudado e a similaridade dessas ressalvas nas empresas do mesmo setor.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este estudo refere-se à análise de relatórios de auditoria de opinião com ressalvas referentes a empresas de capital aberto do setor têxtil, disponíveis no banco de dados da BM&F Bovespa. Do total dos relatórios, 87% foram emitidos sem ressalvas e 13% com ressalvas pelos auditores.

Gráfico 1: Análise de relatórios de auditoria



Fonte: Dados do trabalho

O levantamento de dados foi realizado no período de Julho/2013, através dos documentos disponíveis por meio do site da BM&F Bovespa, foram analisadas 17 empresas do setor têxtil, o Quadro 4 demonstra durante o período de 2008 a 2009, os relatórios de auditoria com ressalva (Sim), a indicação (Não), significa que o relatório de auditoria foi sem ressalva.

Quadro 4: Empresas Setor Têxtil x Relatório de Auditoria

Setor Fios E Tecidos	2008	2009	2010	2011	2012	Total
Tecelagem Blumenal S/A – Tecblu	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	5
Buettner S.A. Indústria E Comércio	Não	Sim	Sim	Não	Sim	3
Companhia Indústria Schlosser S.A.	Não	Não	Obs*	Não	Sim	1
Teka Tecelagem Kuehnrich S.A.	Não	Não	Não	Não	Sim	1
Fábrica De Tecidos Carlos Renaux S.A.	Sim	Não	Não	Não	Não	1
Companhia De Fiação E Tecidos Cedro Cachoeira	Não	Não	Não	Não	Não	0
Companhia De Tecidos Norte De Minas – Coteminas	Não	Não	Não	Não	Não	0
Companhia Industrial Cataguases	Não	Não	Não	Não	Não	0
Companhia Tecidos Santanense	Não	Não	Não	Não	Não	0
Karsten S.A.	Não	Não	Não	Não	Não	0
Döhler S.A.	Não	Não	Não	Não	Não	0
Fiação E Tecelagem São José S.A.	Não	Não	Não	Não	Não	0
Vicunha Têxtil S.A.	Não	Não	Não	Não	Não	0
Têxtil Renauxview S.A.	Não	Não	Não	Não	Não	0
Wembley Sociedade Anônima	Não	Não	Não	Não	Não	0
Empresa Nacional De Com., Réd. E Partic. – Encorpar	Não	Não	Não	Não	Não	0
Springs Global Participações S.A.	Não	Não	Não	Não	Não	0

Obs.: Relatório de auditoria com Abstenção de Opinião*

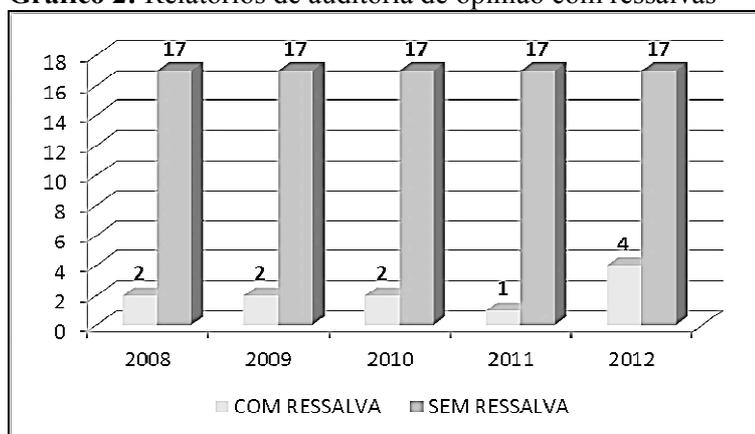
Fonte: Elaborado pelos autores

Através desse levantamento foram identificados que apenas 5 das 17 empresas pesquisadas neste setor tinham relatórios de auditoria de opinião com ressalvas e um deles apresenta abstenção de opinião, sendo que os relatórios de auditoria de opinião com ressalvas representavam 11 do total de 85 relatórios de auditoria.

4.1 LEVANTAMENTO DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA E RESSALVAS

Inicialmente foram identificados quais relatórios de auditoria emitidos no período de 2008 a 2012 apresentavam ressalvas (Gráfico 2).

Gráfico 2: Relatórios de auditoria de opinião com ressalvas



Fonte: Dados do trabalho

Em cada ano foram estudados 17 relatórios de auditoria, nos anos de 2008, 2009 e 2010, foram identificados 2 relatórios de auditoria com ressalva em cada ano, totalizando 6 relatórios de auditoria com ressalva, em 2011 foi identificado apenas um relatório de auditoria com ressalva. E o ano que apresentou maior número de relatórios de auditoria com ressalva foi o ano de 2012, com um total de 4 relatórios de auditoria com ressalva.

4.2 RESSALVAS POR EMPRESAS

Durante a análise dos relatórios de auditoria, foram identificados vários assuntos que levaram os auditores independentes a emitirem os relatórios de auditoria com ressalvas. A relação desses assuntos e seus significados são apresentados na Figura 1.

Figura 1: Descrição e definições dos assuntos das ressalvas nos relatórios de auditoria

Identificação e avaliação de relatórios

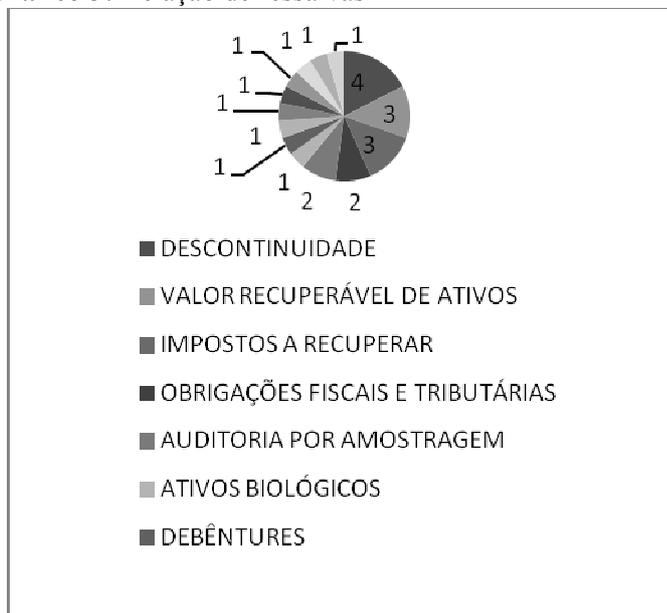
Assunto	Definição
Descontinuidade	Informações existentes na data de elaboração das demonstrações financeiras indicadoras que entidade não continuará com as atividades operacionais usuais por período indefinido.
Valor Recuperável de Ativos	Procedimento que verifica se existe ativos reconhecidos por valor maior do eles podem ser recuperados, sendo usados na atividade operacional usual da entidade ou vendidos por ela.
Impostos a Recuperar	Impostos sobre as transações operacionais usuais ou dos resultados da entidade que podem ser recuperados em períodos futuros à data de elaboração das demonstrações financeiras.
Obrigações Fiscais e Tributárias	Saldos de tributos a pagar, incidentes sobre as receitas das transações operacionais usuais ou sobre os resultados da entidade.
Auditoria por Amostragem	Processo que consiste em selecionar uma parte do todo para se aplicar as técnicas de auditoria.
Ativos Biológicos	Ativo caracterizado por um animal e/ou uma planta, vivos.
Debêntures	Títulos de valores mobiliários, emitidos pelas empresas de capital aberto.
Receita de Vendas	Receitas obtidas das transações de vendas na atividade operacional usual da empresa.
Processos Trabalhistas	Ações judiciais, em que são discutidos os direitos entre a empresa e os ex-empregados e/ou empregados ainda vinculados à empresa.
Ativo Imobilizado	Ativo fixos, destinados ao desenvolvimento da atividade operacional usual da entidade, por exemplo (máquinas e veículos de uso da empresa).
Empréstimos e Financiamentos	Dívidas contraídas junto a instituições financeiras para financiar o capital de giro ou investimentos de longo prazo feitos na empresa.
Fornecedores	Representam, na data de elaboração das demonstrações financeiras, os saldos devidos aos fornecedores de matéria-prima, produtos intermediários e/ou mercadorias necessárias para que a empresa desenvolva a sua atividade operacional usual.
Cartas de Circularização	Documento utilizados por auditores independentes, com o objetivo de confirmar saldos e/ou transações com as partes com as quais a empresa auditada teve transações no período de elaboração das demonstrações financeiras.
Negativa de Opinião	Ocorre quando o auditor independente deve abster-se em expressar opinião sobre as demonstrações financeiras da empresa auditada, por não ser possível coletar evidências suficientes para formar a sua opinião.

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos pronunciamentos técnicos do CPC e nas Normas de Auditoria Independente.

Os assuntos e os significados apresentados na Figura 1, neste estudo, estão correlacionados aos resultados apresentados no Gráfico 3 e no Quadro 5.

O Gráfico 3 abaixo, demonstra quais são os motivos de ressalvas listados nos relatórios de auditoria estudados são os seguintes:

Gráfico 3: Relação de ressalvas



Fonte: Dados do trabalho

O Gráfico 3, mostra que em relação ao total de 23 ressalvas, as principais se referem a não observância do princípio da Continuidade, onde as demonstrações contábeis foram elaboradas não respeitando a este princípio, representando um montante de quatro ressalvas. A não observância ao valor recuperável do ativo e a apuração ou aproveitamento indevido dos impostos a recuperar apresentam o total de três ressalvas cada um. E as

obrigações fiscais tributárias e a auditoria por amostragem são apontadas duas vezes cada uma.

A empresa que apresentou maior número de ressalvas foi a **Tecelagem Blumenal S/A – TECBLU** de opinião com ressalvas nos cinco relatórios de auditoria analisados, no ano de 2008 apresentou uma ressalva, devido o fato de contratar a auditoria posteriormente ao encerramento dos exercícios sociais de 2008 e 2009, impossibilitando que os auditores desenvolvesse toda a auditoria, utilizando técnicas de amostragem. Essa técnica de amostragem é utilizada pelos auditores para a realização do trabalho de auditoria devido à complexidade e o grande volume de transações em uma empresa, impossibilitando que o auditor aplique os testes necessários de auditoria em todos os dados.

Em 2009, também foi utilizado o método de amostragem pelo mesmo motivo de 2008. Já em 2010, a auditoria percebeu que a empresa elaborou suas demonstrações conforme o princípio da continuidade, porém percebeu-se que a empresa encontrava-se paralisada, sem possibilidade de reativação. Nos anos seguintes, 2011 e 2012, a situação da empresa permanecia paralisada e a mesma ressalva foi apontada. Neste caso, não se observou o Princípio da Continuidade que pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio deve levar em consideração esta circunstância.

A segunda empresa que apresentou o maior número de ressalvas foi a **Buettner S.A. Indústria e Comércio**, com três relatórios de auditoria emitidos de opinião com ressalvas, sendo os relatórios de auditoria emitidos nos anos de 2009, 2010 e 2012. No primeiro, a ressalva indicada foi à baixa indevida de obrigações fiscais e tributárias, sendo que esse procedimento somente seria permitido após a homologação do pedido feito e a data prevista ocorreria apenas em 2010. Vale ressaltar que as pessoas jurídicas perante as legislações vigentes estão obrigadas a cumprir diversas obrigações e normas legais, independentemente do seu enquadramento tributário.

No ano seguinte, em 2010, essa empresa apresentou cinco ressalvas nos relatórios de auditoria emitidos pela auditoria independente, elas foram:

1 - apropriação de impostos a recuperar sem a devida homologação no órgão competente;

2 - não foi possível a mensuração dos valores biológicos, devida a apuração incorreta sem observância ao CPC 29 – Ativos Biológicos, uma vez que esse normativo possibilita mais de uma forma de atribuição do valor justo e não de custo, conforme utilizado;

O Pronunciamento Técnico CPC 29, tem por “objetivo especificar o reconhecimento contábil para os estoques de ativos biológicos de onde se extraem os produtos agrícolas e para o estoque derivado desses ativos no momento de sua colheita ou obtenção.”

3 - não foi feito a contabilização atualizando o valor de debêntures, portanto o valor registro é menor que o real;

4 - escrituração de receita de vendas, sem a devida saída da mercadoria do estabelecimento, sendo que o seu custo também não foi registrado;

5 - possui processos trabalhistas que já indicaram valores de possíveis indenizações, os quais não foram registrados como provisões na contabilidade;

Por fim em 2012, a empresa apresentou apenas uma ressalva em relação a não possuir trabalho técnico que permita concluir se o valor contábil: do ativo imobilizado, do intangível e do ativo biológico, são compatíveis com seu valor passível de recuperação, valor de uso ou valor de venda, observando-se a não conformidade com o que estabelece o Pronunciamento Técnico CPC 01 (R) - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Sendo que o CPC 01 é aquele que dita os procedimentos que a entidade aplicará para certificar que seus ativos estão registrados contabilmente por valor que não exceda ao seu valor de recuperação. Observando que quando um ativo estiver registrado contabilmente

por valor maior que seu valor recuperável, seja, pelo uso ou pela venda do ativo, este deverá sofrer o reconhecimento de perdas por desvalorização, como prevê o pronunciamento técnico.

A próxima empresa foi a **Companhia Indústria Schlosser S.A.** que apresentou apenas um relatório de auditoria com ressalva no ano de 2012, porém teve uma negativa de opinião em 2010, devido à empresa ter paralisado as atividades em 2011 e desde lá apresentando expressivos prejuízos, dessa forma a continuidade dos negócios da Companhia dependeria do sucesso das medidas que foram sendo desenvolvidas pela Administração. Portanto, as demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2010 não incluem quaisquer ajustes relativos à realização e classificação dos valores de ativos ou quanto aos valores e à classificação de passivos que seriam requeridos na impossibilidade de a Companhia continuar operando. Assim as ressalvas apontadas no ano de 2012, se referem a não utilização do princípio da continuidade, a não realização de testes para verificar o valor recuperável dos ativos, conforme o CPC 01, a não escrituração das depreciações referentes ao ano de 2012 e por fim a impossibilidade conferência dos saldos das obrigações fiscais e tributárias, por não apresentar os referidos extratos.

A empresa **Teka Tecelagem Kuehnrich S.A.** apresentou apenas um relatório de auditoria com ressalva no ano de 2012, sendo que as ressalvas apontadas foram a apropriação de créditos tributários antes da devida avaliação da Receita Federal do Brasil – RFB, a apuração incorreta de juros sobre empréstimos, sendo contabilizados valores inferiores aos valores devidos, cujas taxas de juros foram firmadas em contratos, e por fim a confissão de dívidas junto a fornecedores, onde a empresa não conseguiu honrar as dívidas junto a estes credores.

A última empresa foi a **Fábrica de Tecidos Carlos Renaux S.A.**, esta empresa apresentou apenas um relatório de auditoria com ressalva no ano de 2008, onde as ressalvas apontadas foram a escrituração de impostos a recuperar, sendo que a empresa mantinha o registro por mais de 3 anos e os resultados apresentados até aquele momento não indicavam a possibilidade de compensação dos mesmos. E também foi apontada uma ressalva sobre a não obediência ao Pronunciamento Contábil CPC 01, onde a empresa não realizou o teste de valor recuperável nos seus ativos. Diante das análises, percebe-se que há reincidência de ressalvas já apontadas nos anos estudados no período de 2008 a 2012 e também o surgimento de novas ressalvas.

O Quadro 5 demonstra em quais anos e quais foram os assuntos que persistiram e os que apareceram apenas uma vez.

Quadro 5: Ressalvas por assunto

Assunto	Empresas	Qtde	Anos
Descontinuidade	Tecelagem Blumenal S/A – Tecblu	3	2010/2011/2012
	Cia Indústria Schlosser S.A.	1	2012
Valor Recuperável De Ativos	Fábr. Tecidos Carlos Renaux S.A.	1	2008
	Buettner S.A. Indústria e Comércio	1	2012
	Cia Indústria Schlosser S.A.	1	2012
Impostos A Recuperar	Fábr. Tecidos Carlos Renaux S.A.	1	2008
	Buettner S.A. Indústria e Comércio	1	2010
	Teka Tecelagem Kuehnrich S.A.	1	2012
Obrigações Fiscais E Tributárias	Buettner S.A. Indústria e Comércio	1	2009
	Cia Indústria Schlosser S.A.	1	2012
Auditoria Por Amostragem	Tecelagem Blumenal S/A – Tecblu	2	2008/2009
Ativos Biológicos	Buettner S.A. Indústria e Comércio	1	2010
Debêntures	Buettner S.A. Indústria e Comércio	1	2010

Receita De Vendas	Buettner S.A. Indústria e Comércio	1	2010
Processos Trabalhistas	Buettner S.A. Indústria e Comércio	1	2010
Ativo Imobilizado	Cia Indústria Schlosser S.A.	1	2012
Empréstimos E Financiamentos	Teka Tecelagem Kuehnrich S.A.	1	2012
Fornecedores	Teka Tecelagem Kuehnrich S.A.	1	2012
Cartas De Circularização	Cia Indústria Schlosser S.A.	1	2012
Negativa De Opinião	Cia Indústria Schlosser S.A.	1	2010

Fonte: Dados do trabalho

Através do Quadro 5, percebe-se que a Tecelagem Blumenal S/A – Tecblu, apresentou durante três anos consecutivos (2010, 2011 e 2012), a ressalva apontada por não observar o princípio da continuidade na elaboração das demonstrações contábeis. E ainda apresentou nos dois primeiros anos estudados (2008 e 2009), a ressalva de ter tido a auditoria realizada apenas utilizando técnicas de amostragem. Com a apresentação de apenas dois motivos de ressalvas a empresa Tecelagem Blumenal S/A – Tecblu, foi a empresa que apresentou maior número de ressalvas, porém com a reincidência de ressalvas no período.

É possível ainda, identificar que alguns motivos de ressalvas apontados aparecem em relatórios de auditoria de outras empresas, como a não observância ao valor recuperável de ativos, que é indicado pelas auditorias em três empresas: Fábrica de Tecidos Carlos Renaux S.A., Buettner S.A. Indústria e Comércio e Companhia de Indústria Scholsser S.A.

A apropriação indevida de impostos a recuperar que também se repete em três empresas: Fábrica de Tecidos Carlos Renaux S.A., Buettner S.A. Indústria e Comércio e Teka Tecelagem Kuehnrich S.A. A não utilização do princípio da continuidade na preparação das demonstrações contábeis é apresentada em duas empresas: Tecelagem Blumenau S/A – Tecblu e Companhia Indústria Schlosser S.A. A apropriação indevida e a impossibilidade de conferência das obrigações fiscais e tributárias, também aparecem nos relatórios de auditoria de duas empresas: Buettner S.A. Indústria e Comércio e Companhia Indústria Schlosser S.A.

Os demais motivos de ressalvas, conforme (Quadro 5), são indicados apenas uma vez, em uma das cinco empresas identificadas, que possuem relatórios de auditoria com ressalva e listadas do setor têxtil da BM&F-Bovespa.

4.3 ROTATIVIDADE DA AUDITORIA

A média de rotatividade de auditores independentes, que fizeram auditoria nas 17 empresas estudadas, foi de três auditores nos cinco anos levantados (Quadro 6).

Desta forma percebe-se que nesse período todas as empresas do setor de fios e tecidos listadas na BM&F Bovespa, obedeceram ao artigo 31 da Instrução CVM 308/199, que dita que o auditor independente, seja ele pessoa física ou pessoa jurídica, não pode prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para sua recontração.

Quadro 6: Rotatividade de auditores

Setor Fios e Tecidos	2008	2009	2010	2011	2012	Qtde. de Auditores
Buettner S.A. Ind. e Comércio	Selecta	Selecta	Martinelli	Prátika	Cassuli	4
Cia Indústria Schlosser S.A.	Selecta	Actus	BDO	Muller	Muller	4
Cia Fiação e Tec. Cedro Cachoeira	Selecta	Selecta	Martinelli	Prátika	Cassuli	4
Companhia Tecidos Santanense	Selecta	Deloitte	Deloitte	Deloitte	BDO	3

Tec. Blumenal S/A – Tecblu	Selecta	Auditan	Auditan / Guimarães	Guimarães	Guimarães	3
Teka Tecelagem Kuehnrich S.A.	Selecta	KPMG	Martinelli	Martinelli	Martinelli	3
Cia Tec. Norte Minas – Coteminas	Selecta	BDO	BDO	Deloitte	Deloitte	3
Companhia Industrial Cataguases	Selecta	KPMG	KPMG	KPMG	Ernest & Young	3
Döhler S.A.	Selecta	Vga & Valério	Vga & Valério	Martinelli	Martinelli	3
Vicunha Têxtil S.A.	Selecta	KPMG	KPMG	Ernest & Young	Ernest & Young	3
Têxtil Renauxview S.A.	Selecta	Actus	Actus	Actus	Nuss & Steinbach	3
Wembley Sociedade Anônima	Selecta	BDO	BDO	Deloitte	Deloitte	3
Emp. Nacional Com., Réd. e Participações S.A. – Encorpar	Selecta	BDO	BDO	Deloitte	Deloitte	3
Springs Global Participações S.A.	Selecta	Deloitte	Deloitte	Deloitte	BDO	3
Fábrica Tecidos Carlos Renaux	Selecta	Actus	Actus	Actus	Actus	2
Karsten S.A.	Selecta	Price	Price	Price	Price	2
Fiação e Tecelagem São José S.A.	Selecta	PHF	PHF	PHF	PHF	2

Fonte: Dados do trabalho

As empresas que apresentaram maior rotatividade de auditores tiveram 4 auditorias no período de 5 anos, sendo elas: Buettner S.A., Companhia Indústria Schlosser S.A. e a Companhia de Fiação e Tecidos Cedro Cachoeira. E as empresas que tiveram menor rotatividade com 2 auditorias no período foram: Fábrica Tecidos Carlos Renaux, Karsten S.A. e Fiação e Tecelagem São José S.A.

Nota-se que das 17 empresas e 85 relatórios de auditoria analisados no período de 2008 a 2012, cinco empresas apresentaram 11 relatórios com ressalvas e um com negativa de opinião pelos auditores.

Os principais motivos das ressalvas foram a não cumprimento do pressuposto da continuidade, a não aplicabilidade do teste de valor recuperável de ativos e ao aproveitamento indevido de impostos recuperáveis.

Verificou-se também que as empresas do setor têxtil cumpriram a determinação da CVM ao fazer a rotatividade (substituição) dos auditores independentes a cada período cinco anos ou menos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo analisar relatórios de auditoria, identificando ressalvas apontadas pela auditoria externa, em empresas brasileiras classificadas no seguimento têxtil da BM&F-Bovespa.

Após a realização da auditoria nas empresas citadas, os auditores independentes expressaram sua opinião a respeito das demonstrações contábeis. E a partir dos relatórios de auditoria emitidos foi possível realizar uma análise, observando os procedimentos necessários, normas e instrumentos utilizados para a realização de uma auditoria e da finalização desta, com a emissão de um relatório de auditoria seja ele: sem ressalva, com ressalva, adverso ou abstenção de opinião.

O foco deste estudo foram os relatórios de auditoria com ressalva, onde o auditor expressa que as demonstrações contábeis possuem algum tipo de irregularidade que causam alguma distorção nas informações que constam nas referidas demonstrações, assim a ressalva é apontada no relatório de auditoria.

É interessante ressaltar que este estudo permitiu não apenas aprofundar os conhecimentos na auditoria, como também na contabilidade de uma forma em geral, sendo que a análise das ressalvas apontadas nos relatórios de auditoria contribui para o entendimento das normas e dos pressupostos básicos necessários para uma escrituração contábil legalmente correta.

Foi possível identificar que normalmente as ressalvas apontadas pelas auditorias ocorrem pelo não cumprimento às normas, pronunciamentos e legislação, o que impacta e resulta em uma escrituração contábil falha, e em demonstrações contábeis que não demonstram exatamente a situação da empresa. Dentre as principais normas que não foram observadas no setor de fios e tecidos estão a não observância ao CPC 01 – Valor Recuperável do Ativo, ao CPC 29 – Ativo Biológico e ao Princípio da Continuidade.

Percebe-se ainda que no decorrer do período algumas ressalvas voltam a acontecer, em algumas delas sequencialmente, no período dos cinco anos estudados, levando-nos a uma interpretação de que nenhuma atitude foi tomada para a correção por parte das empresas com tais ressalvas.

Este estudo possibilitou uma visão geral de relatórios de auditoria de opinião com ressalvas, porém não aprofundou em maiores detalhes, que poderiam ser avaliados através de um estudo e análise de valores, os quais foram comprometidos, devido à escrituração contábil incorreta, impactando assim de maneira positiva e/ou negativa as demonstrações financeiras. Diante dessas informações é possível, que trabalhos futuros possam analisar as demonstrações contábeis, identificando quais informações foram comprometidas pelas falhas apontadas nas ressalvas feitas pela auditoria independente.

AGRADECIMENTOS: Os autores agradecem à Professora Me. Carolina da Cunha Reedijk, pelas valiosas contribuições ao artigo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria:** um curso moderno e completo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 517p.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 476 p.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC-29:** ativo biológico e produto agrícola. Brasília, mai. 2009. Disponível em:
<http://www.cpc.org.br/mostraAudiencia.php?id_audiencia=25>. Acesso em: 23 mai. 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC-01:** redução ao valor recuperável de ativos. Brasília, ago. 2010. Disponível em:
<http://www.cpc.org.br/mostraAudiencia.php?id_audiencia=25>. Acesso em: 23 maio 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.202, de 27-11-09. Aprova a NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração**, Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001202>. Acesso em 23 de maio de 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.203, de 27-11-09. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com as Normas de Auditoria.**

Disponível em: <

http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203>. Acesso em 13 de maio de 2013.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **INSTRUÇÃO CVM Nº 308, DE 14 DE MAIO DE 1999.** Disponível em:

<<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=\inst\inst308.htm>>. Acesso em: 07 out. 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 8. ed. atual. de acordo com as Leis n. 11.638/07 e n. 11.941/09 e IFRS. São Paulo: Atlas, 2012. 822 p.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 607 p.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GRAMLING, Audrey A.; PITTENBERG, Larry E ; JONHSTONE, Karla M . **Auditoria.** 7. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010. 743 p

HERRMANN JUNIOR, Frederico. **Contabilidade superior:** teoria econômica da contabilidade. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1996. 262 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. ; MARION, Jose Carlos . **Introdução a teoria da contabilidade:** para o nível de graduação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 288 p.

JUND, Sérgio. **Auditoria:** conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 950 questões. 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 816p.

LIMA, Juliana Daldegan; SANSON, João Rogério. O Surto de Industrialização do Setor Têxtil a partir de 1880: Blumenau e Brasil. **Heera - Revista de História Econômica & Economia Regional Aplicada.** Juiz de Fora, v.3, n.5, p. 107-130, Jul-Dez 2008.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RICHARDSON, R J, *et al.* **Pesquisa social:** métodos e tendências. São Paulo: Atlas, 1989.

SÁ, Antônio Lopes de. **Análise Contábil Gerencial: como administrar uma empresa com o apoio da análise de informações contábeis.** Belo Horizonte: ideas@work, 2011. 238 p.

SOUZA, Benedito Felipe de; PEREIRA, Anisio Candido. **Auditoria contábil: abordagem prática e operacional.** São Paulo: Atlas, 2006. 272 p.

STEIN, Stanley. **Origens e Evolução da Indústria Textil no Brasil – 1850/1950.** Rio de Janeiro: Campus. 1979. Original em inglês de 1957.

SANTOS, F. N.; CRUZ, A. J.

SUZIGAN, W. **Indústria Brasileira: Origem e Desenvolvimento**. Nova ed. São Paulo: Editora da UNICAMP / Hucitec. 2000.

WEHBE, Décio Carvalho. **Loja de Tecido**. Disponível em: <<http://m.sebrae-sc.com.br/Sebrae-SiteWap/ideiasdenegocio.id.logic?id=8859647514BD5C498325799900665B8E>>. Acesso em 09 mai. 2013.