

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CLEBER LEOCADIO UCHOA FLORIANO

PRINCIPAIS TEMAS CAUSADORES DE MODIFICAÇÕES NOS RELATÓRIOS DE
AUDITORIA DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS APÓS O ADVENTO DAS
LEIS 11.638/2007 E 11.941/2009

CURITIBA
2018

CLEBER LEOCADIO UCHOA FLORIANO

PRINCIPAIS TEMAS CAUSADORES DE MODIFICAÇÕES NOS RELATÓRIOS DE
AUDITORIA DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS APÓS O ADVENTO DAS
LEIS 11.638/2007 e 11.941/2009

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para Obtenção do título de Especialista em Contabilidade e Finanças.

Orientador: Prof. Me. Luiz Carlos de Souza

CURITIBA
2018

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me dar força e determinação.

A minha família, por sempre me incentivar e estar ao meu lado incondicionalmente.

A todos amigos que contribuíram em minha trajetória e na realização deste trabalho.

“Mantenha seus pensamentos positivos, porque seus pensamentos tornam-se suas palavras. Mantenha suas palavras positivas, porque suas palavras tornam-se suas atitudes. Mantenha suas atitudes positivas, porque suas atitudes tornam-se seus hábitos. Mantenha seus hábitos positivos, porque seus hábitos tornam-se seus valores. Mantenha seus valores positivos, porque seus valores... Tornam-se seu destino.”

(Mahatma Gandhi)

RESUMO

A promulgação das leis 11.638/2007 e 11.941/2009 trouxe harmonização entre as normas contábeis brasileiras e as normas contábeis internacionais, no entanto, estas alterações trouxeram um enorme desafio aos profissionais da área contábil, tendo em vista a necessidade de se atualizar e readequar os seus procedimentos, para poderem acompanhar esse processo de globalização da contabilidade. Inicialmente aplicável às Sociedades Anônimas e de grande porte (para fins societários), logo passou a ser exigida para pequenas e médias empresas (para fins societários), criando uma dificuldade ainda maior para os profissionais destas empresas, tendo em vista a necessidade de investimentos em novos sistemas, na atualização do profissional da contabilidade, na mudança de cultura, buscando-se uma nova conduta profissional, vista pelo lado técnico legal, mas voltada também para o auxílio da gestão empresarial. Não só o profissional da contabilidade deve afastar a imagem de ser um “darfeiro”, apurador de valor de tributos, mas também, os gestores de pequenos negócios precisam ter em seu quadro associativo e de colaboradores, uma gestão profissional. Atualmente, com o avanço da tecnologia da informação, a concorrência se fortalecendo, resta a cada organização, aprimorar seus registros contábeis, acompanhar sua evolução, saber o potencial desta ferramenta de gestão dentro da entidade. À luz das implicações determinadas pelas Leis nºs. 11.638/2007 e 11.941/2009, entre elas, encontram-se as modificações nos relatórios dos auditores independentes, que identificam erros cometidos, mas também, apontam sugestões que podem melhorar as atividades operacionais.

ABSTRACT

The promulgation of the laws 11.638/2007 and 11.941/2009 brought agreement between Brazilian accounting standards and international accounting standards, however, these changes presented a great challenge to the accounting professionals, necessitating new knowledges and adequacy of the procedures to follow this process of accounting globalization. Initially applicable to large and public limited companies (for statutory purposes), it soon became necessary for small and medium-sized companies, creating an even greater challenges for these professionals, presenting the need of new investments in accounting systems, training, and especially in culture change, since the accountant was always seen as responsible, primarily, for taxes calculations, but also, the managers of small businesses must have in their association and collaborators, a professional management. Nowadays, with the advancement of information technology, the competition is strengthening, it remains for each organization, to improve its accounting records, to follow its evolution, to know the potential of this management tool within the entity. In light of the implications set forth in Laws Nos. 11.638/2007 and 11.941/2009, among which are the changes in the independent auditors' reports, which identify errors made, but also suggest ways improve operational activities

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Tipos de opiniões entre 2015 e 2017

Tabela 2 – Principais ressalvas identificadas

Tabela 3 – Tipos de opiniões em 2015

Tabela 4 – Tipos de opiniões em 2016

Tabela 5 – Tipos de opiniões em 2017

Tabela 6 – Principais ressalvas identificadas em 2015

Tabela 7 – Principais ressalvas identificadas em 2016

Tabela 8 – Principais ressalvas identificadas em 2017

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
PME	Pequenas e Médias Empresas
IFRS	International Financial Reporting Standards
IAS	International Accounting Standards

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Justificativa	11
1.2 OBJETIVO GERAL.....	12
1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	12
2.1 Convergência das práticas contábeis locais aos padrões internacionais	
2.2 Pronunciamento técnico – PME	14
2.3 Conceito de PMEs – Pequenas e médias empresas	15
2.3.1 DEFINIÇÃO TRIBUTÁRIA	16
2.3.2 DEFINIÇÃO CONTÁBIL/SOCIETÁRIA.....	16
2.4 Características das PMEs	17
2.5 IASB – International Accounting Board	18
2.6 CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis	20
2.7 NBC TG – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas	20
2.8 Depreciação e Vida útil	21
2.9 Redução ao Valor Recuperável dos Ativos (Impairment) e perda por desvalorização	22
2.10 Propriedades para Investimentos	23
2.11 Definição de Auditoria e Objetivos de Auditoria	24
2.12 Relatório do Auditor Independente	25
2.12.1 Opinião com Ressalva.....	26
2.12.2 Opinião Adversa	26
2.12.3 Abstenção de Opinião	27
3 METODOLOGIA	28
3.1 Tipologia da Pesquisa quanto aos objetivos	28
3.2 Tipologia da Pesquisa quanto aos problemas	28
3.3 Tipologia da Pesquisa aos Procedimentos.....	28
3.4 Levantamento de dados e informações	28
3.5 Tratamento dos dados	29
4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	29
4.1 Análise global da amostra	29
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	34
REFERÊNCIAS	37

1 INTRODUÇÃO

Com a mudança de cenário econômico do Brasil no início dos anos 2000, assim como a estabilidade política e econômica e conseqüente crescimento das organizações, os investidores de todo mundo passaram a aportar recursos financeiros dentro do país. Essa situação trouxe a necessidade de alterar-se as normas contábeis brasileiras vigentes na época, tendo em vista que os padrões utilizados divergiam significativamente das normas internacionais, criando hiatos relevantes nas análises dos demonstrativos financeiros e contábeis apresentados aos investidores.

Considerando a necessidade mencionada acima, no dia 28 de dezembro de 2007 foi promulgada a Lei 11.638 que altera e revoga os dispositivos da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações). A alteração teve o objetivo de harmonizar as normas contábeis com as Normas Internacionais de Contabilidade, emitidas pelo International Accounting Board – IASB, visando eliminar as barreiras que dificultavam que as companhias brasileiras participassem do mercado internacional e com isso atrair capital estrangeiro e investimentos para o país. Portanto, a implementação das normas contábeis convergidas de padrões internacionais, busca incentivar o capital produtivo e os ingressos estrangeiros, pois estabelece mais transparência e segurança para essas operações (DIAS E CALDARELLI, 2008, p. 05).

Neste contexto, inserem-se as melhores práticas de governança corporativa, contribuindo para uma maior transparência, aumentando sua exposição ao mercado de um modo geral, afirmam Braga e Almeida (2008).

Tendo em vista que a Lei 11.638 não foi suficientemente esclarecedora e deixou algumas “brechas” à legislação, no dia 04 de dezembro de 2008 entrou em vigência a Medida Provisória nº 449/08, sendo convertida para Lei 11.941/09 no dia 27 de maio de 2009, que além de alterar aspectos contábeis trouxe importantes modificações de cunho tributário.

Estas Leis inicialmente aplicavam-se às Sociedades Anônimas e de grande porte, ainda que não estivessem constituídas sob a forma de sociedades por ações. Porém, o processo de adoção para PMEs – Pequenas e Médias Empresas teve início com a publicação da Resolução CFC nº 1.255, de 10 de dezembro de 2009, com

vigência a partir dos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010. Ato contínuo foi aprovado a NBC TG nº 1000/2009 - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, e em 2016 foi feita a primeira revisão desta norma (R1) .

Com as mudanças implementadas na legislação contábil, encontra-se a definição do que seja sociedades de grande porte, conforme a Lei nº 11.638/2007 (Art. 3º parágrafo único), aduzidas abaixo:

“Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).”

O problema se dá a partir deste momento, tendo em vista que os profissionais inseridos em pequenas e médias empresas demonstraram não estar preparados para estas mudanças e também pelo fato do custo necessário para se adequar às novas normas contábeis.

1.1 Justificativa

Devido às novas necessidades apresentadas pelo mercado globalizado, as pequenas e médias empresas passam por um período de adaptação, que leva a mudanças na estrutura e na gestão organizacional. Segundo Galbraith (1995) a capacidade de adaptação a estas mudanças determinará a sobrevivência dessas organizações.

Assim, a presente pesquisa busca compreender e demonstrar quais as principais dificuldades encontradas na implementação das mudanças trazidas pela nova legislação, assim como custo e tempo para esta implementação, fatores estes que dificultaram a adoção pelas pequenas e médias empresas, consequentemente causando impactos contábeis que refletiram nos relatórios dos auditores independentes através de modificações.

A relevância do estudo acontece quando o pesquisador justifica seu estudo, apontando-lhe contribuições de ordem prática ou ao estado da arte na área (VERGARA, 2003, p. 32). Neste sentido, o tema da pesquisa precisa ter relevância no ponto de vista teórico e/ou prático justificada.

Do ponto de vista teórico, esta pesquisa busca contribuir no sentido de discorrer sobre os principais temas causadores de modificações os relatórios de auditoria em pequenas e médias empresas, visto que este estudo pode ser considerado ainda pouco explorado.

Sob o ponto de vista prático, a pesquisa justifica-se pelo fato de que, a partir de um embasamento teórico, pode-se ter a percepção dos fatores que contribuem para a não observância da aderência às normas internacionais por parte das pequenas e médias empresas.

Através da sistematização das informações obtidas no referencial teórico deste estudo coligada as observações percebidas na pesquisa de campo, será possível contribuir para o enriquecimento da literatura sobre as principais dificuldades sobre a convergência das normas contábeis para pequenas e médias empresas e os fatores que causaram as principais modificações nos relatórios de auditoria destas empresas.

1.2 OBJETIVO GERAL

O presente estudo objetiva identificar quais os principais temas que foram motivos de modificações nos relatórios de auditoria de pequenas e médias empresas após o advento das leis 11.638 e 11.941.

1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar as principais ocorrências de modificações nos relatórios de auditoria de pequenas e médias empresas.
- Identificar os fatores que acarretaram na não observância das situações que foram motivos de modificações nos relatórios de auditoria em pequenas e médias empresas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Apresentam-se nesta seção tópicos relevantes para melhor compreensão da natureza deste trabalho.

2.1 Convergência das práticas contábeis locais aos padrões internacionais

Para um melhor entendimento do processo de harmonização das práticas contábeis, Perez Junior (2009, p.4) apresenta os seguintes conceitos: Padronização: Consiste na adoção de regras mais rígidas, sem flexibilização. Caso o processo mundial fosse de padronização, as normas internacionais deveriam ser traduzidas e aplicadas sem qualquer ajuste. Harmonização: Busca amenizar as diferenças internacionais. Este foi o processo aplicado. Os pronunciamentos internacionais foram traduzidos e adaptados às características de cada país, sem, entretanto, perder as características básicas de cada pronunciamento. Uniformidade: Com a harmonização mundial das normas contábeis as demonstrações contábeis de vários países passaram a ser comparáveis por estarem uniformizadas de acordo com o padrão internacional. Convergência: Processo de implementação das normas internacionais em cada país.

Segundo Oliveira et al. (2008), aderir às normas internacionais de contabilidade é mais que uma questão estratégica para a sobrevivência das corporações feitas para durar e passou a ser uma questão macroeconômica de extrema importância.

Conforme Padoveze, Benedicto e Leite (2011,p.44), o processo de convergência ocorreu em três fases: 1º fase: exigir das Companhias de capital aberto o conjunto completo e mais complexo das normas contábeis internacionais; 2ª fase: exigir das companhias de capital fechado de grande porte o conjunto completo e mais complexo das normas contábeis internacionais; 3ª fase: exigir das pequenas e médias empresas um conjunto adaptado e menos complexo das normas contábeis internacionais.

Segundo a KPMG (2008), o processo de convergência ganhou impulso mundial a partir de 1º de janeiro de 2005, data oficial da implementação das normas contábeis internacionais das companhias listadas na União Europeia.

No Brasil esse processo de convergência foi iniciado pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários), órgão regulador do mercado de capitais do país, o qual emitiu normas que aprovaram alguns pronunciamentos alinhados aos padrões internacionais. Não obstante as Leis nos 11.638/2007 e 11.941/2009 alteraram, revogaram e introduziram novos dispositivos na Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), ocasionando mudanças importantes sobre as práticas contábeis brasileiras, visando à criação de condições necessárias

para que o Brasil pudesse participar definitivamente do processo mundial de convergência das normas e práticas contábeis internacionais (International Accounting Standards – IAS e International Financial Reporting Standards – IFRS), emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

2.2 Pronunciamento técnico – PME

Em julho de 2009, o International Accounting Standard Board (IASB) emitiu o IFRS para pequenas e médias empresas (IFRS for SMEs – The International Financial Reporting Standards for Small and Medium Entities), que foi adaptado ao Brasil pelo CFC em 4 de dezembro de 2009 e incorporado às normas contábeis brasileiras por meio do Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Segundo a Resolução CFC nº 1.255/2009, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 19.41, a aplicação desse pronunciamento encontra-se em vigor desde 1º de janeiro de 2010, destinado às pequenas e médias empresas e trata da adoção de práticas contábeis em consonância com as normas internacionais emitidas pelo IASB. (CFC, 2009). De acordo com o referido pronunciamento, são consideradas pequenas e médias empresas aquelas que apresentam as seguintes características: I - Não têm obrigação pública de prestação de contas e II - Elaboram demonstrações contábeis para fins gerais (usuários externos).

Assim as pessoas jurídicas abrangidas pelo Pronunciamento Técnico PME são as sociedades por ações de capital fechado (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/2007 como sociedades de grande porte (empresas com ativo total superior a R\$ 240 milhões no ano anterior ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões no ano anterior) e as sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/2007 como sociedades de grande porte.

O Pronunciamento Técnico para PMEs consiste numa versão simplificada do CPC completo, sendo um pronunciamento único e independente. Trata-se, portanto, de um texto menor em que foram eliminados princípios sobre operações complexas que raramente existiriam nas empresas de pequeno e médio porte, em que se verifica

a opção pela simplificação dos reconhecimentos e mensurações, além da redução do volume e da complexidade das informações requeridas (MENEZES et al. 2014).

O objetivo é transformar as diversas práticas contábeis em uma linguagem única, aceita por diversos países, viabilizando a comparabilidade das demonstrações contábeis produzidas em países distintos. A resolução CFC nº 1.255/2009 resultou na aprovação da NBC TG 1000, com vigência para os exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010, inserindo as pequenas e médias empresas brasileiras no contexto da convergência das normas contábeis nacionais ao padrão internacional (FARIA; SILVA, 2014).

2.3 Conceito de PMEs – Pequenas e médias empresas

O tema pequenas e médias empresas vêm sendo discutido com grande intensidade nos últimos anos, pois, conforme Ramos e Fonseca (1996 apud Oliveira, 1998) elas desempenham um papel fundamental na economia brasileira. Como consequência disso, segundo os autores, estas empresas deixaram de ser vistas apenas como peças importantes para gerar empregos e melhorar a distribuição da renda, para serem considerados instrumentos do próprio desenvolvimento nacional.

Atualmente existem várias discussões no sentido de definir claramente o seu conceito no Brasil, tendo em vista que ainda não existe uma classificação legal em relação à definição e caracterização de empresas de pequeno e médio porte, ficando a critério de alguns órgãos discutir e validar suas próprias conceituações.

Os critérios geralmente utilizados para a definição de pequena e média empresa são faturamento, número de empregados, capital, vendas, entre outro. Citamos como exemplo a definição da OCDE (Organization for Economic Corporation and Development – Organização para a Economia e Desenvolvimento dos Empreendimentos), uma pequena empresa é aquela que tem menos de 100 empregados. (LONGENECKER 1997, apur OLIVEIRA, 1998).

Para fins contábeis, no Brasil a definição de pequenas e médias empresas é definida de duas formas:

2.3.1 DEFINIÇÃO TRIBUTÁRIA

As definições para fins tributários estão vinculadas ao montante do faturamento anual da empresa, sendo que em 2018 os enquadramentos vigentes são os seguintes:

- Micro empreendedor individual – MEI R\$ 81 mil ao ano;
- Microempresas – R\$ 360 mil ao ano;
- Pequenas empresas – R\$ 4,8 milhões ao ano; e
- Medias empresas – R\$ 78 milhões ao ano.

2.3.2 DEFINIÇÃO CONTÁBIL/SOCIETÁRIA

O item 1.2 da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas conceitua estas da seguinte forma:

(a) não têm obrigação pública de prestação de contas*; e

(b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos. Exemplos de usuários externos incluem proprietários que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais, e agências de avaliação de crédito. ”

*Uma empresa tem obrigação pública de prestação de contas se:

(a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado de ações ou estiverem no processo de emissão de tais instrumentos para negociação em mercado aberto (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais); ou

(b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos e bancos de investimento.

Portanto, no Brasil as sociedades por ações, fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, são tidas, para fins desta Norma, como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela

Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte. As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte, também são tidas, para fins desta Norma, como pequenas e médias empresas.

Sociedades de grande porte são as definidas conforme prevê a Lei nº 11.638/2007 (Art. 3º parágrafo único):

“Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).”

O conceito de pequenas e médias empresas utilizado neste trabalho segue o disposto na Resolução CFC Nº1.255/2009 que aprova a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

2.4 Características das PMEs

Segundo Matias e Lopes Júnior (2001, p.3), “o pequeno empresário geralmente é um empreendedor. O empreendedor tem uma visão do futuro e faz de tudo para transformar o presente em um futuro de sucesso.” Porém, na gestão desses pequenos empresários existem alguns pontos fortes e fracos, conforme descrito abaixo:

Pontos fortes:

- flexibilidade, obtida por meio de sua estrutura menor;
- pouca burocracia e administrativo reduzido, trazendo agilidade em suas decisões, podendo alterar situações que poderiam ser desastrosas para a empresa em prazo muito inferior as grandes corporações;
- maior integração entre pequenos empresários, empregados, clientes, fornecedores e comunidade (cadeia produtiva), criando um ambiente colaborativo maior que os encontrados nas grandes corporações;
- atendimento diferenciado aos clientes devido a sua maior integração, administrando suas necessidades.

Pontos fracos:

- ainda existe dificuldade na obtenção de recursos financeiros (crédito,

financiamentos e investimentos). Os investidores têm poucos interesses em empresas de menor porte ao longo prazo para o retorno dos investimentos;

- falta de resistência a momentos de instabilidade e dificuldade da empresa devido ao capital de giro limitado;
- visão de curto prazo da maioria dos empresários de pequenas empresas;
- falta de profissionais bem qualificados nas pequenas empresas;
- burocracias legais;
- inexistência de políticas de segurança, incentivos, benefícios, treinamento e desenvolvimento dos colaboradores, visando sua motivação e satisfação;
- ter de se sujeitar às imposições de preços de grandes fornecedores e/ou grandes clientes, limitando-se assim as negociações de valores e de margens;
- concorrência das grandes corporações.

Após apontar os pontos fortes e fracos de um pequeno empreendedor é interessante trazer os dizeres de Resnik (1998 apur MORAES, 2002) ao explanar que a administração de uma pequena e média empresa é a arte do essencial, ou seja, é tirar o máximo do mínimo.

2.5 IASB – International Accounting Board

O International Accounting Standards Committee - IASC, constituído em 1973, criava e divulgava as Normas Internacionais de Contabilidade. Porém eram pouco adotadas. Em 2001 o IASC foi transformado no International Accounting Standards Board - IASB, este tem por objetivo melhorar a estrutura técnica de formulação e validação dos novos pronunciamentos internacionais a serem emitidos pelo IASB, denominados International Financial Reporting Standard - IFRS.

Os objetivos que levaram a constituição do IASB, esclarecem Niyama e Silva (2008, p. 33) são:

- a) Desenvolver, no interesse público, um único conjunto de normas contábeis globais de alta qualidade, intelegíveis e exequíveis, que exijam informações de alta qualidade, transparentes e comparáveis nas demonstrações contábeis e em outros relatórios financeiros, para ajudar os participantes do mercado de capital e outros usuários em todo o mundo a tomar decisões econômicas;
- b) promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas;
- e c) promover a convergência entre as normas contábeis locais e as normas internacionais de contabilidade de alta qualidade.

Segundo o portal do CFC, outras definições quanto ao IASB são:

- É um órgão independente, emissor de normas contábeis, supervisionado por uma junta de fiduciários diversificada geograficamente e profissionalmente, e presta contas ao Conselho de Monitoramento (Monitoring Board) constituído por autoridades representativas do mercado de valores mobiliários;
- Apoiado pelo Conselho Consultivo de IFRS e pelo Comitê de Interpretações de Relatório Financeiro Internacional, ambos externos ao IASB que lhe oferecem orientações para tratar as divergências quanto à interpretação das normas emitidas;
- Mantém um processo de elaboração de normas sistemático, aberto, participativo e transparente, interagindo com investidores, reguladores, empresários e com profissão contábil em geral, em cada estágio do processo.

Neste contexto, Niyama e Silva (2008) dispõem as vantagens e desvantagens que a padronização da informação contábil pode gerar.

Vantagens:

- Reduz a assimetria da informação;
- Uma autoridade central define que padrão a seguir; (na busca por informações há diversos usuários com distintos interesses).
- Produzir demonstrações contábeis justas para a sociedade;
- Captação de recursos financeiros externos;

Desvantagens:

- Custos envolvidos na regulamentação;
- Transferências das riquezas; (os acionistas arcam com os custos para prover a padronização e divulgar, os não acionistas recebem a informação sem custo).
- Dificuldade de padronizar; (quanto maior o número de normas, maiores as possibilidades de interpretações diferentes).
- Efeitos sobre as escolhas das pessoas; (inibe a criatividade e restringe as escolhas dos indivíduos).
- Forma com é realizada; (as regulamentações realizadas em organismos especializados muitas vezes não permite a participação de pessoas interessadas).
- Pode ser injusta; (os critérios estabelecidos pelas normas devem determinar quem deve segui-las ou não).

- É uma atividade política; (deveria convidar todas as instituições interessadas a participar, mas, na prática, isso é inviável)

2.6 CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

Através da Resolução CFC Nº 1.055/05 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, para normatizar e adequar a contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

“Resolução CFC nº 1.055/2005 de 7 de Outubro de 2005 – Art. 3º - O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.”

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis é composto pelas seguintes entidades:

- Atuárias e Financeiras (FIPECAFI);
- Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC NACIONAL);
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis;
- Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA);
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON);
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC);
- Bolsa de Valores; e
- Mercadorias e Futuros (B3).

2.7 NBC TG – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas

São as Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as normas internacionais emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

As normas brasileiras de contabilidade técnicas são segregadas em duas situações:

- (a) Normas completas que compreendem as normas editadas pelo CFC a partir dos documentos emitidos pelo CPC que estão convergentes com as normas do IASB;
- (b) Normas simplificadas para pequenas e médias empresas que compreendem a norma de PME editada pelo CFC a partir do documento emitido pelo IASB.

2.8 Depreciação e Vida útil

De acordo com a NBC TG 27 (R3) (2015) vida útil é:

- “(a) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar um ativo; ou
- (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter do ativo.”

Depreciação, segundo Sousa (2004), é o reconhecimento da deterioração física, que é gerada pelo uso ou pelo passar do tempo do ativo imobilizado.

Já a NBC TG 27 traz como definição de depreciação: “a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil” (NBC TG, 2009a, p.3).

O sítio da Receita Federal (www.receita.fazenda.gov.br) conceitua a depreciação como a perda do valor dos elementos ali classificáveis, que são resultados do gasto pelo uso, ou até mesmo pelo tempo de vida que os mesmos têm, desgastando-se por natureza ou obsolescência normal (BRASIL, 2005).

Ao observar as duas definições apresentadas, fica explícito que a depreciação é a redução do valor do bem causado pelo dano com base no uso previsto, desgaste físico provável, ou tempo de vida útil do ativo (CAMARGO et al. 2015).

O art. 307 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), completa que são objetos de depreciação todos os bens sujeitos à deterioração pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, diante disso existem vários métodos de depreciação que serão abordados a seguir (BRASIL, 1999).

Conforme as Leis 12.973/2014 e 11.941/2009, para fins fiscais deverão ser usadas a depreciação fiscal em que esse será despesa ou custo dedutível para IRPJ e CSLL. Já para fins contábeis, usa-se a depreciação contábil, na qual se demonstra o valor real do bem para a empresa no que diz respeito à vida útil e ao seu valor residual.

2.9 Redução ao Valor Recuperável dos Ativos (Impairment) e perda por desvalorização

De acordo com a NBC TG 01 (R3) (2015), o objetivo é estabelecer que as empresas apliquem a redução ao valor recuperável de ativos para garantir que seus bens estejam contabilizados pelo valor que não ultrapasse seus valores de recuperação.

Art. 183, § 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que sejam: I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (BRASIL, 2007)

De acordo com Ludícibus (2013, p. 16), “[...] nenhum ativo pode ficar por valor maior do que seu valor de venda ou sua capacidade de geração de caixa; recuperação posterior é revertida, exceto no *Goodwill*.”.

Pela NBC TG 01 (R3) (2015), o valor deve ser contabilizado em ajuste para perdas por desvalorização de todos os ativos, com exceção de:

- a) Estoques (NBC TG 16);
- b) Ativos advindos de contratos de construção (NBC TG 17);
- c) Ativos fiscais diferidos (NBC TG 32);
- d) Ativos advindos de planos de benefícios a empregados (NBC TG 33);
- e) Ativos financeiros que estejam dentro do alcance das normas do CFC que disciplinam instrumentos financeiros;
- f) Propriedade para investimento que seja mensurado ao valor justo (NBC TG 28);
- g) A ativos biológicos relacionados à atividade agrícola dentro do alcance da NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola que sejam mensurados ao valor justo líquido de despesas de venda;
- h) Custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis advindos de direitos contratuais de companhia de seguros contidos em contrato de seguro dentro do alcance da NBC TG 11; e

- i) Ativos não contribuintes (ou grupos de ativos disponíveis para venda) classificados como mantidos para venda em consonância com a NBC TG 31.

Conforme Szuster e Fernandes (2009), no Balanço Patrimonial, a reavaliação visa apontar que os lançamentos estejam no valor mais próximo da reposição, eliminando as distorções entre o valor contábil e o de mercado. Já a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos - tem por finalidade compreender os extremos permitidos pela reavaliação, e garantir às companhias calcular e certificar de forma clara os limites de seus ativos.

Segundo Ludícibus (2010, p. 243), “umas das regras mais fundamentais da Contabilidade é a de que nenhum ativo pode ficar registrado contabilmente por mais do que vale”.

Conforme a NBC TG 01(R3) (2015), que referencia a redução do valor recuperável de um ativo, deverá ser realizado o *Impairment Test* no final de cada exercício, quando houver a indicação de que os ativos da empresa sofreram alguma desvalorização.

Conforme Silva *et al* (2006), o *Impairment* é a ferramenta usada para proporcionar a verdadeira capacidade de retorno econômico dos ativos, sejam eles fixos, de vida útil indefinida e disponíveis para venda.

A perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil do bem, que é o valor de aquisição diminuída de sua depreciação acumulada, ultrapassar seu valor recuperável, sendo ele por uso ou venda apurado através do Teste de *Impairment*.

De acordo com a NBC TG 01(R3) (2015, p.15):

“A perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado, a menos que o ativo tenha sido reavaliado. Qualquer desvalorização de ativo reavaliado deve ser tratada como diminuição do saldo de reavaliação.”

Segundo Ludícibus (2013, p. 290), “a entidade deve reconhecer uma perda por desvalorização de um ativo imobilizado no resultado do período apenas se o valor contábil desse imobilizado for superior ao seu valor recuperável.”

2.10 Propriedades para Investimentos

Aplica-se a contabilização de propriedades para investimentos quando o empresário possui propriedades permanentes com objetivo de propiciar alguma renda para o mesmo. Esses investimentos permanentes são editados pelo CPC 28, que liga a norma contábil brasileira à internacional, definida pelo órgão IASB.

Conforme Azevedo (2010, p. 438), propriedade para investimento é a (terra ou edifício, ou parte de edifício, ou ambos) mantidos pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento mercantil financeiro para auferir aluguéis ou para valorização do capital, ou para ambas, e não para (seção 16.2 da PME):

a) utilização na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou por propósitos administrativos; ou

b) venda no curso normal dos negócios.

Somente o valor de propriedade para investimento que puder ser avaliado corretamente e de maneira confiável poderá ser contabilizado conforme o método do valor justo com exclusão dos custos. Assim a propriedade para investimento que cujo valor não se consiga mensurar, segundo Azevedo (2010), deverá adotar outros métodos de avaliação.

Se a mensuração confiável do valor justo não está mais disponível sem custo ou esforço excessivo para um item de propriedade para investimento avaliada pelo método do valor justo, a entidade contabiliza aquele item, posteriormente, como ativo imobilizado, de acordo com a Seção 17 até que a mensuração confiável de valor justo esteja disponível. O valor contábil da propriedade para investimento naquela data se torna seu custo, de acordo a Seção 17. O item 16.10(e)(iii) exige divulgação dessa mudança. É uma mudança de circunstâncias e não uma mudança na política contábil. (CPC PME, 2009, p. 94)

2.11 Definição de Auditoria e Objetivos de Auditoria

Para Crepaldi (2009, p. 3) “a auditoria pode ser definida como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações contábeis de uma entidade.”

Hoog e Carlin (2008, p. 53) acrescentam que:

A auditoria contábil é a certificação dos elementos da contabilidade com o exercício da sociedade empresária, assegurando a credibilidade das informações das peças contábeis e a integridade do patrimônio, visando à minimização dos riscos operacionais, fiscais, societários, ambientais, trabalhistas, previdenciários [...] através de técnicas específicas.

Segundo Franco e Marra (2001) “a auditoria compreende os registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração [...]”

O principal objetivo da auditoria em geral, pode ser descrito como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, utilizando critérios e procedimentos que lhe traduzem provas suficientes e adequadas na confirmação dos registros. (CREPALDI, 2009).

2.12 Relatório do Auditor Independente

De acordo com Santos et al (2009), o relatório do auditor independente representa a opinião do mesmo, sobre as demonstrações contábeis, em um contexto formalizado. Segundo Perez Junior (2004, apud SOUZA, SILVA 2013 p, 57), no relatório do auditor independente está a informação sobre a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis.

O relatório tem o objetivo de representar a opinião dos auditores independentes, acerca das demonstrações auditadas, baseado nas normas de contabilidade usuais. Conforme Boynton, Johnson, Kell (2002, apud SOUZA, SILVA p, 57), o relatório representa um meio formal da opinião do auditor para os usuários das demonstrações contábeis.

O relatório do auditor independente está indicado a expressar uma opinião sem modificação ou com modificação, no qual apresenta-se sem modificação quando o mesmo concluir que as demonstrações estão de forma justa e de acordo com a estrutura do relatório financeiro aplicável, sem distorções relevantes.

Franco e Marra (1991, p. 451) comentam que:

“O parecer sem ressalva expressa que, na opinião do auditor, as demonstrações contábeis apresentam, adequadamente, a situação patrimonial e financeira da entidade examinada, os resultados de suas operações e as origens e aplicações de seus recursos, de conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade, bem como que essas demonstrações incluem revelações suficientes para a sua interpretação.”

Já com modificação de opinião, no caso de não conseguir evidências apropriadas e suficientes para emitir opinião sobre as demonstrações financeiras, ou quando o mesmo concluir que, com as informações obtidas as demonstrações apresentam distorções relevantes.

De acordo com a NBC TA 705 - Modificações na Opinião do Auditor Independente, aprovada pela resolução do CFC nº 1.232/09, de 27 de novembro de 2009, o auditor independente deve emitir relatório com opinião modificada nas situações em que:

- a) concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou
- b) não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.

Conforme determina a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, aprovada pela resolução do CFC nº 1.232/09 de 27 de novembro de 2009,

Pode ser estabelecido três tipos de opinião modificada, a saber, opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião. A decisão sobre que tipo de opinião modificada é apropriada depende da: (a) natureza do assunto que deu origem à modificação, ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante ou, no caso de impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorção relevante; e

(b) opinião do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre as demonstrações contábeis.

2.12.1 Opinião com Ressalva

Conforme consta na NBC TA 705, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva quando:

- (a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou
- (b) ele 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 contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

2.12.2 Opinião Adversa

Conforme consta na NBC TA 705, o auditor deve expressar uma opinião adversa quando:

- (a) as demonstrações contábeis não estão apresentadas adequadamente (ou não apresentam uma visão verdadeira e justa), de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura que tem como objetivo a apresentação adequada; ou
- (b) as demonstrações contábeis não foram elaboradas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável quando o relatório é emitido de acordo com a estrutura de conformidade. NBC TA (705)
- (c) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou

(d) ele 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 contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

2.12.3 Abstenção de Opinião

O auditor deve abster-se 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 contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas. (NBC TA 705)

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologia da Pesquisa quanto aos objetivos

Pesquisa descritiva, onde observamos os objetivos, com a exploração do assunto e relatar os principais temas causadores de modificações nos relatórios de auditoria das pequenas e médias empresas após o advento das leis 11.638 e 11.941. Nessa pesquisa verificamos os fatos e analisamos sem interferir nas informações. De acordo com Beuren et al. (2012, p.81), descrever significa “identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”.

3.2 Tipologia da Pesquisa quanto aos problemas

Pesquisa qualitativa, onde a análise realizada descreve as dificuldades encontradas pelas pequenas e médias empresas em se adequarem as novas normas brasileiras de contabilidade na qual vamos utilizar instrumento estatístico. Segundo Beuren et. al. (2012, p. 91), a pesquisa qualitativa consiste em uma análise aprofundada em relação ao objeto estudado, contribuindo para a descrição da natureza de determinado problema.

3.3 Tipologia da Pesquisa aos Procedimentos

Pesquisa de procedimento em relatórios de auditoria de pequenas e médias empresas, bibliografias e documental sobre os principais temas causadores de modificações. Segundo Beuren et al. (2012, p.84), afirma que a pesquisa bibliográfica busca explicar um problema a partir do referencial teórico; a documental baseia-se na procura de materiais e organização de informações como fonte de consulta.

3.4 Levantamento de dados e informações

Para a coleta de dados da pesquisa foram analisados 200 relatórios de auditoria emitidos entre 2015 e 2017 por empresa de auditoria especializada em pequenas e médias empresas, nos quais foram verificados alguns detalhamentos específicos, ligados aos seguintes aspectos:

- Tipo de modificação
- Número de principais assuntos de auditoria por relatório;
- Quais assuntos foram mais citados.

3.5 Tratamento dos dados

Com base nos relatórios avaliados, foi verificado a quantidade de principais assuntos de auditoria mencionados como ressalva, oriundos dos aspectos trazidos pelas leis 11.638 e 11.941. Diante disto, aplicou-se uma análise de estatística descritiva sobre os dados coletados.

De acordo com Anderson, Sweeny e Williams (2009), o uso da estatística descritiva permite fornecer ao usuário, uma informação mais contida, estabelecida em um sumário tabular de dados, tabelas e gráficos, de fácil interpretação.

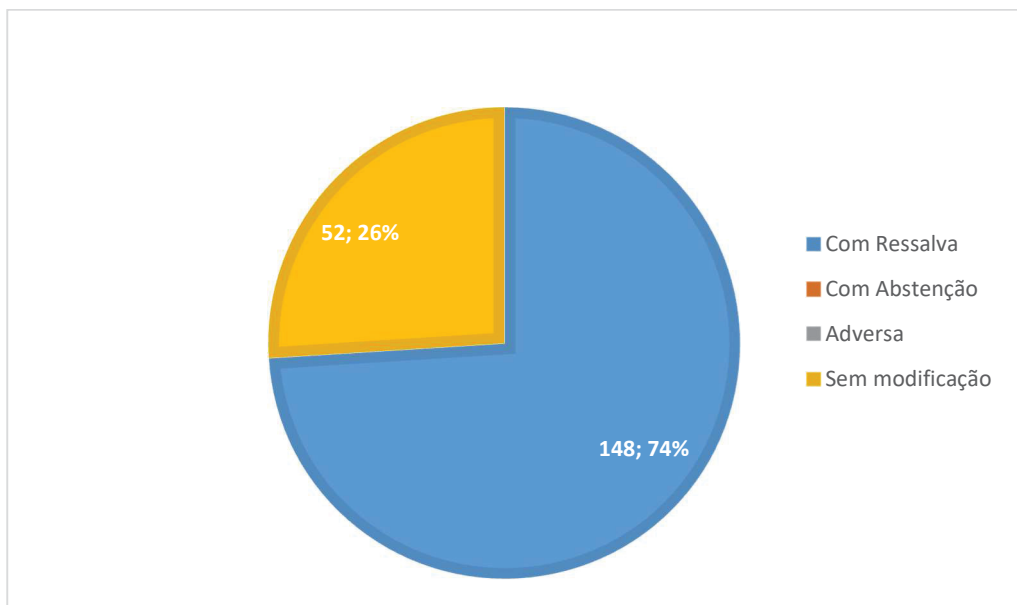
4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

4.1 Análise global da amostra

A amostra contemplando os 200 relatórios foi segregada entre os anos de 2015, 2016 e 2017.

As tabelas a seguir apresentam um resumo das informações avaliadas, indicando primeiramente os percentuais de modificações observadas nos relatórios:

Tabela1 – Tipos de opiniões entre 2015 e 2017



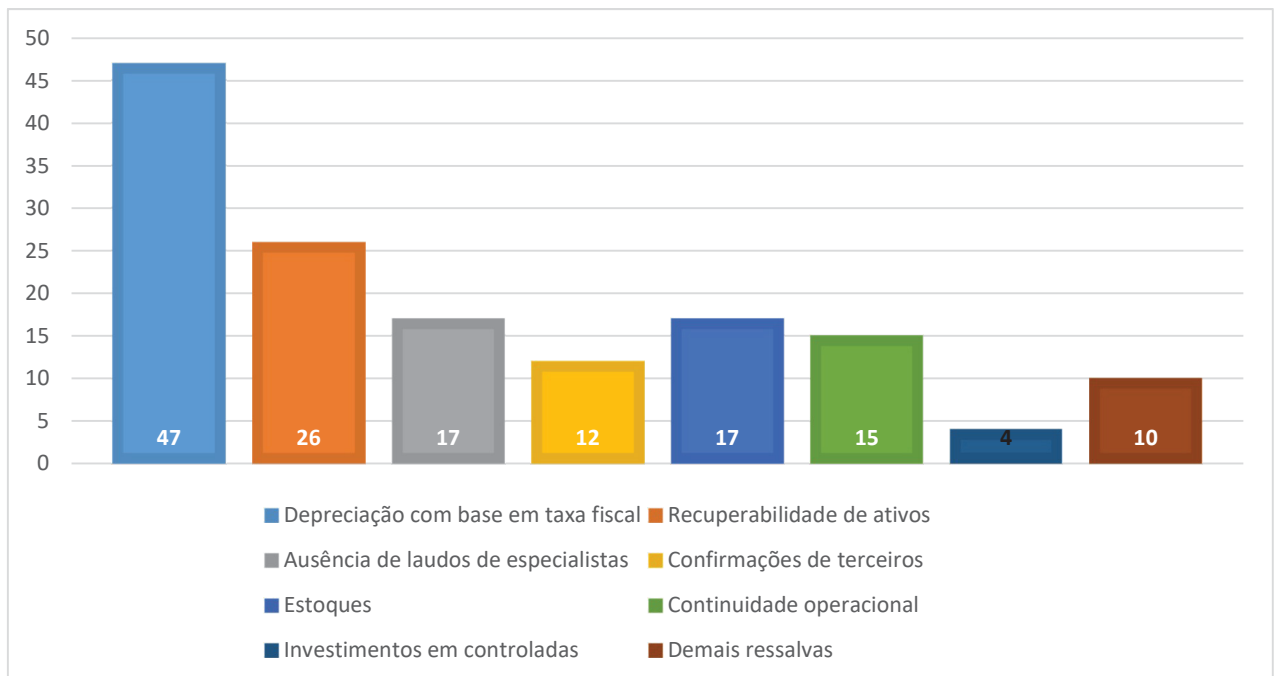
Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

De forma geral, há um grande volume de ressalvas nos relatórios dos auditores observados, demonstrando que 81% das empresas avaliadas apresentaram algum

tipo de situação onde evidências de auditoria foram obtidas e as distorções foram mensuradas, e/ou não foi possível obter evidência de auditoria para fundamentar a opinião, sendo que os problemas em ambas as situações, se houver, são relevantes, porém não generalizados nas demonstrações contábeis.

Isto demonstra logo de início que as pequenas e médias empresas avaliadas possuem situações relevantes que estão em discordância com as normas contábeis pós advento das leis 11.638 e 11.941, estando isto refletido na quantidade significativa de ressalvas observadas.

Tabela 2 – Principais Ressalvas Identificadas entre 2015 e 2017



Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

A tabela indica que dentre os 7 principais temas causadores de ressalvas nos relatórios avaliados, as 3 que foram mencionadas mais vezes estão relacionadas a alterações trazidas pelas leis 11.638 e 11.941. Os assuntos citados (vida útil dos ativos, recuperabilidade dos ativos e ausência de laudos de avaliação) são exigências trazidas com as convergências das normas contábeis internacionais.

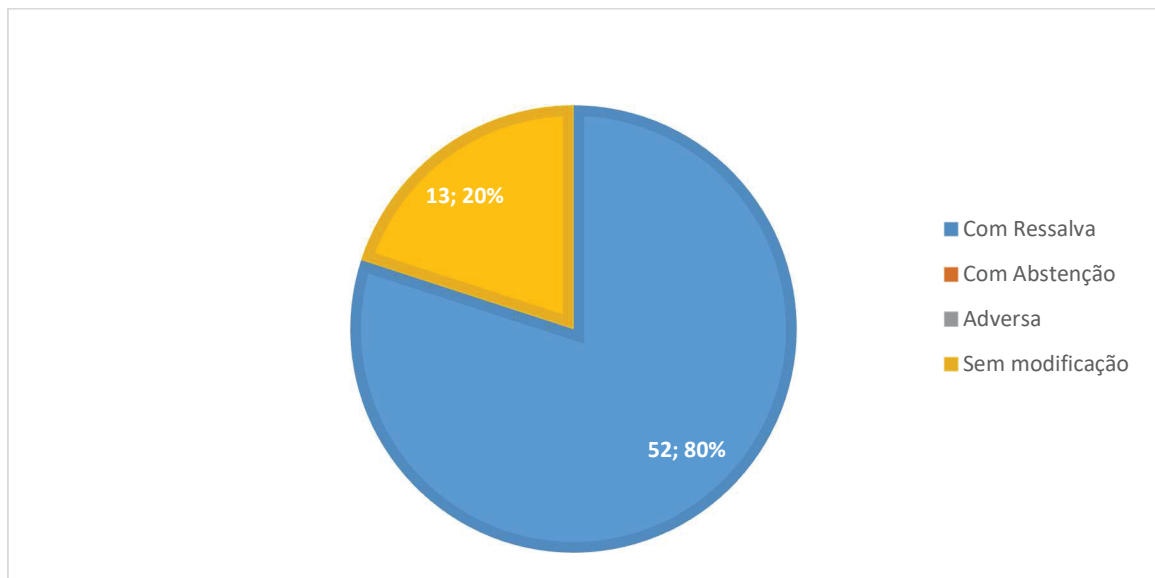
Pode-se observar que estes assuntos trazem custo para as empresas, haja vista que ambos necessitam de contratação de profissionais especialistas que venham a avaliar estas situações e posteriormente emitam laudos de avaliação para suportar os lançamentos contábeis realizados. Este pode ser considerado um dos

principais pontos que atrapalham as pequenas e médias empresas, tendo em vista que estas, em sua grande maioria, possuem orçamentos estritamente limitados, e desta forma é inviável a contratação de um serviço de avaliação (seja de recuperabilidade, avaliação de mercado ou prazo de vida útil dos ativos).

Outra situação importante a se destacar é a visão dos gestores de pequenas e médias empresas, que em sua maioria encaram a contabilidade como um mero apurador de guias tributárias. Neste sentido, estes gestores não entendem a importância em realizar investimentos para aderir as normas contábeis.

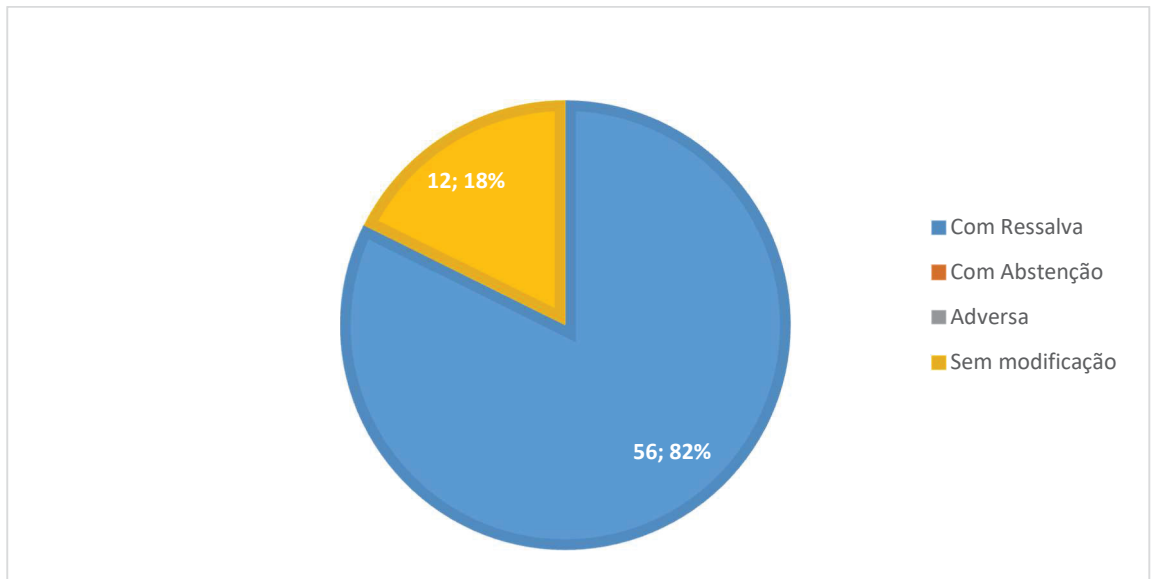
As tabelas seguintes apontam a evolução dos tipos de opiniões nos períodos avaliados:

Tabela 3 – Tipos de opiniões em 2015



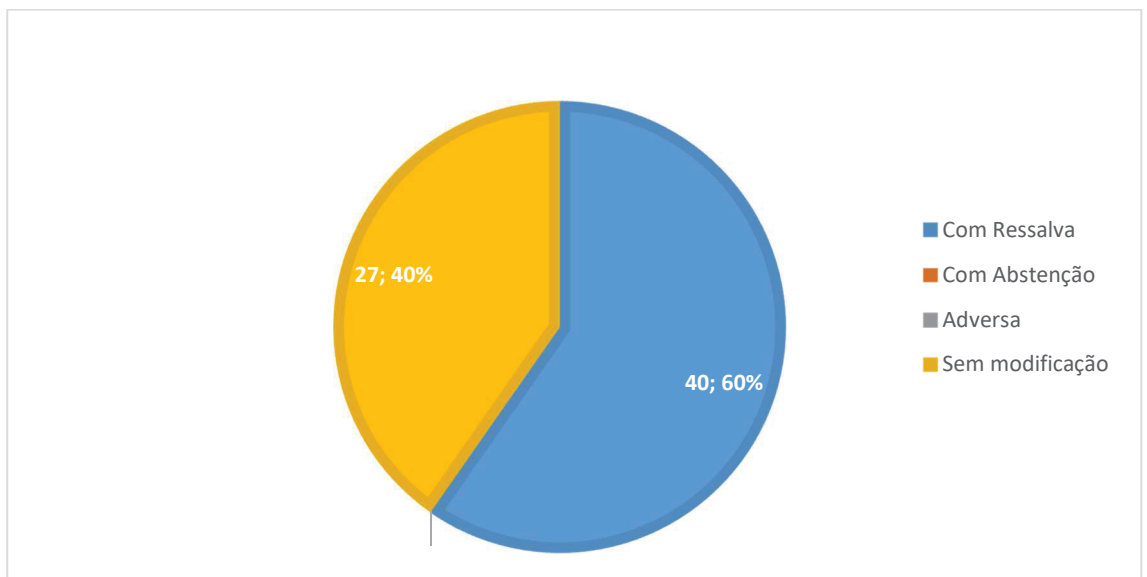
Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

Tabela 4 – Tipos de opiniões em 2016



Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

Tabela 5 – Tipos de opiniões em 2017

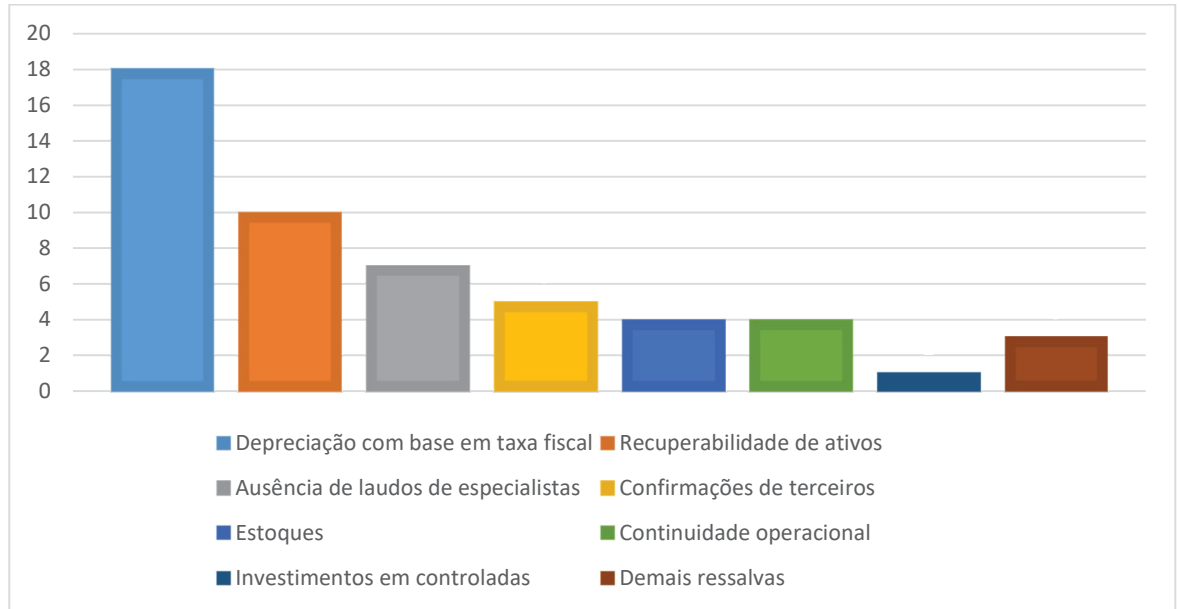


Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

Observa-se que a quantidade de relatórios sem modificação aumentou em 2017, quando comparado com os demais anos. Isto demonstra que, de certa forma, as pequenas e médias empresas estão buscando melhorar a qualidade das suas informações contábeis, sendo necessário para isto a aderência a NBC TG PME.

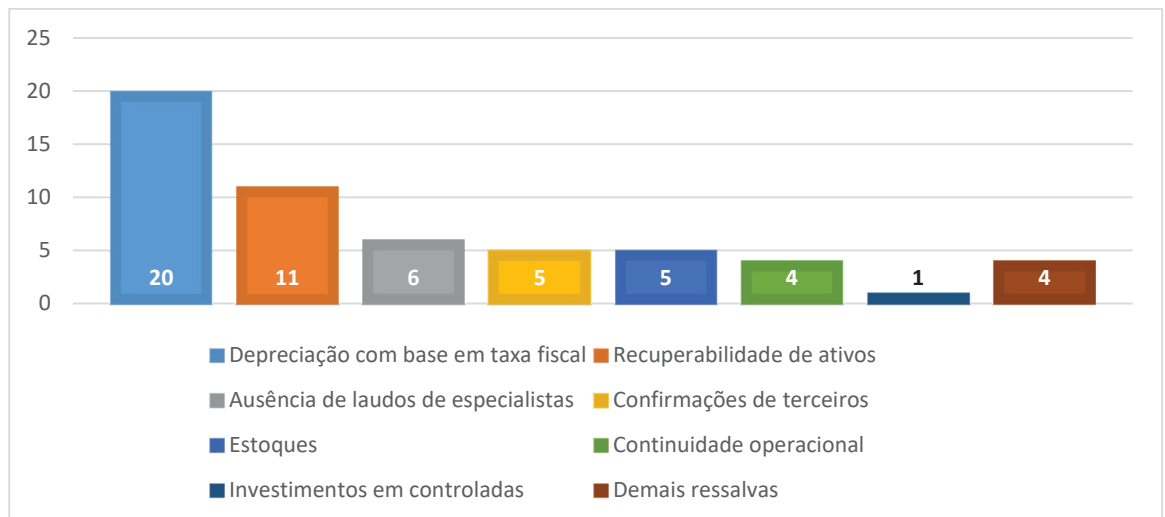
As tabelas seguintes apresentam os tipos de ressalva identificados em cada ano:

Tabela 6 – Principais ressalvas identificadas em 2015



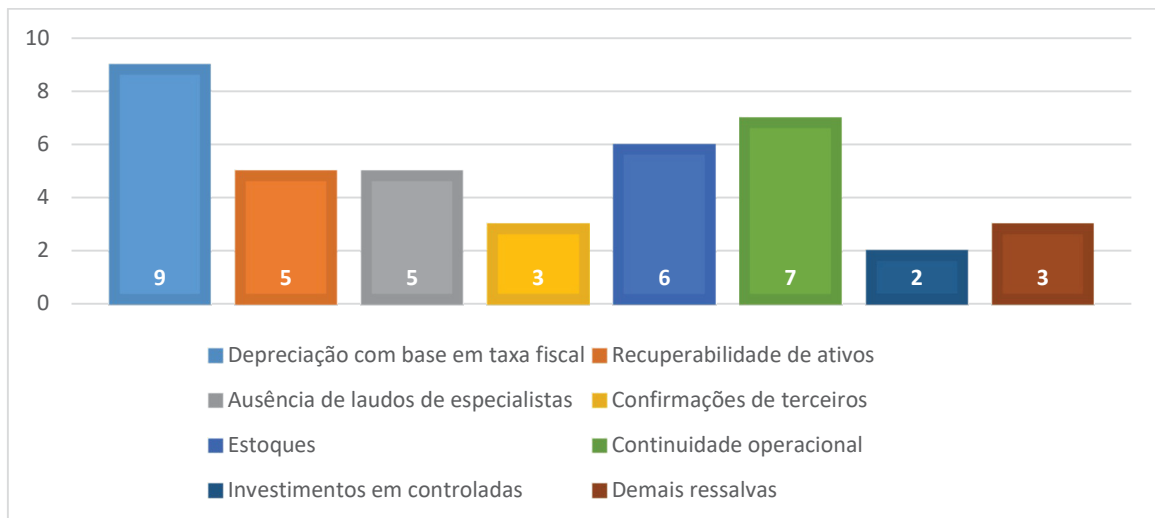
Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

Tabela 7 – Principais ressalvas identificadas em 2016



Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

Tabela 8 – Principais ressalvas identificadas em 2017



Fonte: Elaborado pelo autor (2018)

Conforme apresentado acima houve uma gradativa redução na observância de ressalvas oriundas de aspectos trazidos pelas leis 11.638 e 11.941. Isto deve-se a uma melhor compreensão das normas, assim como a busca pelo aperfeiçoamento de procedimentos contábeis.

Importante destacar também as necessidades na melhoria das práticas contábeis, tendo em vista a crise econômica que o país vive, sendo neste sentido necessário recorrer a recursos de terceiros, em especial de instituições financeiras, as quais, em sua maioria, solicitam os balanços auditados, ou seja, mesmo que as PMEs não sejam obrigadas a divulgar seu balanço como as sociedades anônimas, elas necessitam passar por processo de auditoria para captação destes recursos, e as ressalvas, em linhas gerais, causam restrições significativas para os bancos, impactando em taxas de juros praticadas ou até mesmo em negativa na concessão do empréstimo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi verificar quais as principais ressalvas nos relatórios de auditoria de pequenas e médias empresa, oriundas das mudanças trazidas pelas leis 11.638 e 11.941. Conforme já apresentado, estas mudanças ocorreram devido a necessidade de convergência das normas contábeis brasileiras com as normas

contábeis internacionais, sendo isto influenciado pelo investimento de capital estrangeiro no Brasil.

Na análise dos resultados, verificou-se que dos 200 relatórios avaliados, 81% apresentaram algum tipo de ressalva, sendo que apenas 19% não apresentaram nenhuma menção, ou seja, o relatório não teve modificação na opinião.

Dentre as ressalvas identificadas, o estudo apresentou que as principais menções estão relacionadas com alterações trazidas pelas leis 11.638 e 11.941. Destacamos entre elas a não realização de teste de impairment nos ativos e ausência de avaliação da vida útil dos ativos para fins de depreciação societária.

No geral, os principais temas causadores de ressalvas nos relatórios avaliados foram:

- Depreciação com base em taxa fiscal (32%);
- Recuperabilidade de ativos (18%);
- Ausência de laudos de especialistas (11%);
- Confirmações de terceiros (8%);
- Estoques (11%);
- Continuidade operacional (10%);
- Investimentos em controlada (3%); e
- Demais ressalvas (7%).

Verificou-se ainda que 35% das ressalvas ocorreram em relatórios emitidos em 2015, 38% em relatórios emitidos em 2016 e 27% em relatórios de 2017, demonstrando com esta redução, que as PMEs, muito embora as dificuldades sejam grandes, estão buscando melhorar a qualidade das suas informações contábeis. Este fato é uma necessidade de mercado, pois com a crescente crise econômica nacional, as empresas no geral viram-se obrigadas a captar recursos de terceiros para manutenção das suas atividades. Uma das exigências das instituições financeiras é que a empresa apresente o balanço auditado, e neste sentido, as ressalvas nos relatórios podem representar até mesmo a não liberação do valor solicitado, aumento assim as dificuldades encontradas, ou seja, é extremamente importante que a contabilidade esteja consistente com as normas contábeis vigentes, para que isto seja

refletido no relatório de auditoria, conseqüentemente sendo isso uma garantia significativa do ponto de vista de avaliação de risco para as instituições financeiras.

O presente estudo, possui como delimitação apenas os 200 relatórios disponibilizados por empresa especializada em pequenas e médias empresas, não sendo possível aprofundar-se em ressalvas por segmentos. Desta forma, para estudos futuros indica-se a avaliação de dos principais temas de ressalvas nos relatórios de auditoria por segmento.

Finalmente, é oportuno afirmar que os objetivos específicos elencados neste trabalho foram cumpridos dentro daquilo expressamente declarado.

REFERÊNCIAS

Almeida, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: Um curso moderno e completo. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti Almeida. Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638, de 29-12-2007. São Paulo: Atlas, 2008.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti Almeida. Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638, de 29-12-2007. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Lei nº 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007. Altera, revoga e introduz novos dispositivos à Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976). Disponível em: . Acesso em: 02 mai. 2018

CALDARELLI, Carlos Alberto; DIAS, Adriana Marques. Lei 11.638: Uma revolução na contabilidade das empresas. São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2008.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Instruções e Deliberações. Disponível em: . Acesso em: 25 abr. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Pronunciamentos Contábeis. Disponível em: . Acesso em: 13 fev 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: . Acesso em: 25 mar. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 01 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_01.pdf>. Acesso em: 05 jan 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 27 Ativo Imobilizado - Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 16. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC27.pdf>>. Acesso em: 05 jan 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 28 Propriedades para Investimentos - Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC28.pdf>>. Acesso em: 05 jan 2018.

DIAS, Adriana Marques; CALDARELLI, Carlos Alberto. Lei 11.638, uma revolução na contabilidade das empresas. 1.ed., São Paulo: Trevisan, 2008.

FARIA, Camilla Teles de Araújo; SILVA, Denise Mendes da. A adoção do CPC PME – contabilidade para pequenas e médias empresas. Revista de Contabilidade da Ufba, Uberlândia, v. 3, n. 8, p.75-91, set. 2014.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GALBRAITH, J. *Designing organizations*. San Francisco: Jossey-Bass, 1995.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS), 2008. Normas Internacionais de Contabilidade. Disponível em: <http://www.bradescori.com.br>
Acesso em: 16 fev. 2018.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB), 2010. IFRS no mundo. Disponível em: <http://www.iasb.org.br> Acesso em: 16 fev. 2018.

VERGARA, Sylvia Constant. *Gestão de Pessoas*. 3 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 1995.

Lei nº 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976. Lei das Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/04/leis/1976/6404.htm>. Acesso em: 02 mai. 2018

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos.

Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos.

Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2013.

MATIAS, G. A.; LOPES JR., F. *Administração financeira nas empresas de pequeno porte*. São Paulo: Manole, 2002.

MENDES, Wagner. *Ativo Imobilizado (CPC 27) e Ativo Intangível (CPC 04)*. 4. Vol. São Paulo: IOB, 2011.

MENEZES, Fernanda Dourado; LUZ, Janayna Rodrigues de Moraes; e; CARVALHO, José Ribamar Marques de. Processo de Convergência Contábil das Pequenas e Médias empresas brasileiras aos padrões internacionais: Percepção dos contabilistas de Campina Grande – PB. XXXVII ENCONTRO DA ANPAD. Anais eletrônicos... Rio de Janeiro: 2014

MARION, José Carlos; REIS, Arnaldo; IUDICÍBUS, Sérgio. Considerações sobre as mudanças nas Demonstrações Financeiras – Lei 11.638/07. Disponível em: <<http://marion.pro.br>>. Acesso em: 22 abr 2018.

NIYAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade Internacional. 1. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva; AMARAL, Amaury de Souza. *Pronunciamento Contábil 01: Medida e Evidenciação do Valor Recuperável de Ativos*. São Paulo:Atlas, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. Manual de contabilidade internacional: IFRS – US Gaap – BR Gaap: teoria e prática. São Paulo: Cengage Learnig, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. Manual de contabilidade internacional: IFRS – US Gaap – BR Gaap: teoria e prática. São Paulo: Cengage Learnig, 2011

PEREZ JR, José Hernandez, OLIVEIRA, Luís Martins de, COSTA, Rogério Guedes – Gestão Estratégica de Custos – 8ª edição – Editora Atlas S/A – 2009 – São Paulo

SANTOS, J. et al. Teste de Impairment para ativos de longa duração: tratamento contábil de acordo com o sfas nº 144, 2003. Disponível em <http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11679>. Acesso em 17 de Janeiro de 2018.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da Silva. Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Edson Cordeiro. Governança Corporativa nas Empresas. São Paulo: Atlas, 2006.