



**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – FASA
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DISCIPLINA: MONOGRAFIA ACADÊMICA
PROFESSOR: JOÃO CARLOS GONÇALVES**



A EFICÁCIA DO PARECER DO AUDITOR INDEPENDENTE PARA A TOMADA DE DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA

JOSE HENRY ANGELIM SERRUYA

**Brasília
2005**

JOSE HENRY ANGELIM SERRUYA

**A EFICÁCIA DO PARECER DO AUDITOR INDEPENDENTE
PARA A TOMADA DE DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO DA
EMPRESA**

Monografia apresenta como requisito para conclusão do curso de bacharelado em Ciências Contábeis do UNICEUB – Centro Universitário de Brasília.

Prof. Orientador: João Carlos Gonçalves.

Brasília
2005

JOSÉ HENRY ANGELIM SERRUYA

**A EFICÁCIA DO PARECER DO AUDITOR INDEPENDENTE PARA A TOMADA DE
DECISAO DA ADMINISTRACAO DA EMPRESA**

Essa monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília, obtendo a nota de _____ atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Professor
Coordenador de Monografia do Departamento

Professores que Compuseram a banca:

Profº.: (Orientador) João Carlos Gonçalves
Departamento de Contabilidade do Uniceub
Nota atribuída

Profº.: Alexandre Dias Fernandes
Departamento de Contabilidade do Uniceub
Nota atribuída

Profº.:
Departamento de Contabilidade do Uniceub
Nota atribuída

Brasília/DF, junho 2005

Dedicatória

Dedico a todos que me ajudaram nessa primeira conquista, bem como a todos que me ajudarão a seguir adiante.

Agradecimentos,

A D'us pela vida, ao meu Pai por tudo, a minha família pelo amor, ao meu Orientador João Carlos Gonçalves pela sabedoria, e a meus amigos pelo total apoio nessa conquista.

"As empresas serão cada vez mais escolas e as escolas, cada vez mais empresas".

Antoninho Marmo Trevisan

RESUMO

O Administrador de uma empresa após ter o Auditor Independente passando semanas ou meses conhecendo e examinando os documentos de sua empresa, espera que o mesmo, com base na experiência adquirida durante a auditoria de varias empresas e de diversos ramos de negocio, faça recomendações construtivas, visando a correção de falhas, bem como visando o aprimoramento de procedimentos e rotinas relativo aos controles internos, as praticas contábeis e administrativas, e da gestão fiscal e de custos.

Devido essa demanda por parte dos Administradores, atualmente as grandes empresas de auditoria não se limitam apenas a emitirem uma opinião acerca das demonstrações financeiras, as mesmas trabalham pela prosperidade de seus clientes, dentro de padrões rigorosamente éticos, ou seja, sem afetar a independência dos trabalhos.

As empresas alcançam essa excelência treinando seus profissionais a enxergarem seus clientes não apenas de dentro para fora e de forma teórica, mas também do ponto de vista do mercado que a circunda, tendo assim capacidade de agregar valor a empresa, tanto durante os trabalhos em campo, quanto pela emissão do relatório de recomendações e melhorias.

O escopo deste trabalho consiste em demonstrar a eficácia do parecer do Auditor Independente para a tomada de decisão da Administração das empresas, bem como demonstrar de que forma o Auditor Independente pode suprir as limitações do parecer e agregar valor à empresa auditada, servindo como suporte para tomada de decisão.

SUMÁRIO

ITEN	DESCRIÇÃO	PÁGINA
1	INTRODUÇÃO	10
1.1	Tema	10
1.2	Justificativa	10
1.3	Problematização	11
1.4	Objetivos	11
1.4.1	Objetivo Geral	11
1.4.2	Objetivos Específicos	12
1.5	Metodologia	12
2	AUDITORIA INDEPENDENTE	13
2.1	Evolução histórica da auditoria	13
2.2	Definição de auditoria independente	15
2.3	Objetivos da auditoria independente	15
2.4	O Auditor Independente	17
2.5	Órgãos relacionados com a auditoria independente	18
2.6	Auditoria de sistemas	19
2.7	Fraude	20
2.8	Procedimentos de Auditoria Independente	21
2.9	Postulados de auditoria	22
2.10	Normas de auditoria	22
3	O PARECER DA AUDITORIA INDEPENDENTE E SUA EFICÁCIA PARA A ADMINISTRAÇÃO NA TOMADA DE DECISÃO	25
3.1	Evolução histórica dos pareceres de auditoria	25
3.2	Definição de parecer	29
3.3	Finalidades do parecer de auditoria	29
3.4	Estrutura do parecer de auditoria	30
3.4.1	Destinatário, data e assinatura.	30
3.4.2	Parágrafo	31

3.5	Demonstrações financeiras comparativas	33
3.6	Tipos de pareceres de auditoria	33
3.6.1	Parecer sem ressalva	33
3.6.2	Parecer com ressalva	35
3.6.3	Parecer com abstenção de opinião	36
3.6.4	Parecer adverso	36
3.7	Situações que levam o Auditor a emitir um parecer diferente do Parecer – padrão	38
3.8	Limitação do parecer como suporte para tomada de decisão da Administração	39
3.8.1	O Relatório de Recomendações como alternativa para suprir as limitações do Parecer como suporte na tomada de decisão	40
3.8.2	Os Procedimentos de Auditoria aplicados com vistas a suprir as limitações do Parecer como suporte na tomada de decisão	47
4	CONCLUSÃO	48
5	REFERÊNCIAS	49
6	APÊNDICE	51
7	ANEXO	73

1 – INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como fundamento demonstrar a eficácia do parecer do Auditor Independente para tomada de decisão da administração da empresa, apresentando alternativa para suprir as limitações do parecer neste propósito.

Ao início conceituaremos a Auditoria Independente, bem como caracterizaremos a mesma, discorrendo sobre tópicos relacionados ao seu histórico, objeto, Profissional, órgãos relacionados, procedimentos e normas de execução dos trabalhos, e outras peculiaridades relativas à profissão de Auditor e seu desenvolvimento.

Serão demonstrados os tipos de parecer emitidos pelo Auditor Independente, bem como será discutida a eficácia do mesmo como instrumento para agregar valor à Administração.

Ao final foi exposta uma alternativa para que o Auditor Independente possa suprir as limitações do parecer como suporte na tomada de decisão por parte da Administração das empresas, alternativa esta materializada na figura do relatório de recomendações, bem como pelos procedimentos adotados durante os trabalhos em campo.

1.1 - Tema

A eficácia do parecer e do Auditor Independente para a tomada de decisão da administração da empresa.

1.2 - Justificativa

O objetivo principal do Auditor Independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras, todavia a Administração da empresa auditada, depois de ter o Auditor Independente passando semanas ou meses examinando sua empresa e com base na experiência adquirida por esse Auditor Independente durante a auditoria de varias empresas de diversos ramos de negocio, espera que o Auditor Independente faça recomendações construtivas, visando ao aprimoramento de procedimentos e rotinas relativos aos controles internos, as praticas contábeis e administrativas, e da gestão fiscal e de custo.

O escopo deste trabalho consiste em demonstrar a eficácia do parecer do Auditor Independente para a tomada de decisão da administração da empresa, bem como demonstrar de que forma o Auditor Independente pode suprir as limitações do parecer e agregar valor à empresa auditada sem comprometer a independência do trabalho.

1.3 - Problematizarão

O parecer do Auditor Independente agrega valor à administração da empresa, servindo como suporte na tomada de decisão?

1.4 - Objetivos

1.4.1 - Objetivo Geral

Demonstrar os tipos de parecer emitido pelo Auditor Independente, bem como demonstrar a eficácia dos mesmos para a tomada de decisão da Administração da empresa.

1.4.2 - Objetivos Específicos

1. Conceituar e caracterizar a Auditoria Independente;
2. Conceituar e caracterizar o parecer de auditoria independente;
3. Identificar e definir os tipos de parecer emitido pelo Auditor Independente;
4. Demonstrar o grau de eficácia do parecer do Auditor Independente na tomada de decisão da administração da empresa;
5. Conceituar e caracterizar o relatório de recomendações;
6. Conceituar e caracterizar os procedimentos de Auditoria;
7. Demonstrar como o Auditor Independente pode suprir as limitações do parecer, como suporte para tomada de decisão, e agregar valor à empresa auditada.

1.5 - Metodologia

O método de pesquisa aplicado será o hipotético-dedutivo, tendo como procedimento a revisão da literatura relacionada.

2 - AUDITORIA INDEPENDENTE

2.1 - Evolução histórica da auditoria

A auditoria não possui uma pessoa ou uma época exata que comprove sua origem, como ocorre com a Contabilidade, que tem na figura do Frade Luca Paccioli o grande precursor da ciência.

Alguns Autores arriscam definir uma data ou local para tratar da origem da auditoria, contudo é possível encontrarmos divergência de idéias, quando confrontamos suas obras.

Na Itália – século XV ou XVI -, supõe-se que a auditoria surgiu como profissão no momento em que um especialista deixou de praticar Contabilidade para assessorar outros profissionais e mercadores, transformando-se em consultor público liberal. (MAGALHAES; LUNKES; MULLER, 2001, p.16)

Fazendo uma abordagem com enfoque científico mais aprofundado, teremos fatos históricos que evidenciam a origem da auditoria como sendo de épocas mais remotas, como, por exemplo, na Suméria, há 2.600 anos A.C. (JUNG, 2004, p.3)

Em face o exposto, devido o fato de não ser possível comprovar com certa clareza a origem da auditoria, trataremos de sua evolução a partir do século XX, quando do advento da auditoria moderna, ou seja, como conhecemos hoje.

A auditoria contemporânea nasceu no Reino Unido, no século vinte, posterior a inúmeros processos de falência de empreendimentos que captavam recursos da população para investir em negócios altamente especulativos e, quase sempre, de baixa integridade.

Os montantes financeiros em giro eram grandiosos, como decorrência do progresso trazido pela Revolução Industrial. Isto fez com que os contadores da época sentissem a necessidade de se organizarem, visando a prestação de serviços capazes

de suprir aquela nova demanda profissional, uma vez que eles entendiam ser possível desenvolver uma atuação de apoio e proteção aos investidores, por meio de exames das demonstrações financeiras, processos técnicos, e outras metodologias.

A maior preocupação dos contadores, naquela época, era o estabelecimento de padrões profissionais e técnicos, de tal modo que pudessem servir de orientação para a condução dos trabalhos de auditoria. Foi pensando assim que os contadores da época organizaram associações profissionais, sendo a primeira delas, a Sociedade dos Contadores de Endimburgo, fundada em 1853. A partir de então, formaram-se inúmeras outras entidades, com o mesmo objetivo. Atualmente, o *Institute of Chartered Accountants* é a instituição que conta com maior prestígio e reconhecimento na Grã-Bretanha.

Embora tenha sido uma invenção, por assim dizer, Inglesa, a auditoria se desenvolveu nos Estados Unidos, de onde são emanados os procedimentos técnicos adotados por Contadores de quase todos os países integrantes do sistema econômico capitalista, inclusive o Brasil.

Nos Estados Unidos, a auditoria foi introduzida por contadores Ingleses enviados para auditarem as firmas Norte-americanas pertencentes a capitais Britânicos. A primeira firma de auditoria se estabeleceu nos Estados Unidos em 1893.

O *American Institute of Certified Public Accountant* – AICPA, fundado em 1916, é a entidade máxima que congrega os auditores Norte-americanos. Cabe ao AICPA a função de órgão examinador dos candidatos a auditores independentes, e, para tanto, organizar exame de suficiência. O resultado desse exame é reconhecido oficialmente nos Estados Unidos.

No Brasil, os contadores também procuravam formar associações profissionais levando-se em consideração a experiência Britânica, instituindo assim a Associação Americana de Contadores Públicos, fundada em 1887. (PROGRAMA DE TREINAMENTO TREVISAN, 2003)

Assim como aconteceu com os Estados Unidos com relação à Inglaterra, até os anos setenta a auditoria no Brasil se resumia ao exame das demonstrações financeiras de empresas estrangeiras com filial no país.

Durante os anos setenta tal fato foi modificado. Com o advento de normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972, e com a criação da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, e da lei das Sociedades Anônimas de 1976, as empresas integrantes do mercado de capitais, bem como as empresas integrantes do sistema financeiro, foram obrigadas a publicarem seus balanços acompanhados do parecer do auditor independente, marcando a partir de então o real desenvolvimento da auditoria no Brasil.

2.2 – Definição de Auditoria Independente

Attie define auditoria; seja ela externa, interna; como sendo uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia dos controles patrimoniais implantados, com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. (ATTIE, 1998).

Modernamente, podemos definir auditoria externa como sendo o estudo e avaliação sistemática das transações realizadas e das demonstrações contábeis conseqüentes. Neste sentido, sua principal finalidade é determinar até que ponto existe conformidade com os critérios preestabelecidos, emitindo uma opinião de forma imparcial a respeito.(PROGRAMA DE TREINAMENTO TREVISAN, 2003, p.8).

A auditoria independente é uma forma de realização do trabalho de auditoria, e consiste no exame das demonstrações financeiras com intuito de permitir que o Auditor Independente expresse uma opinião sobre a situação patrimonial e financeira da entidade auditada de forma ética, moral e imparcial. Diz-se imparcial, pois a auditoria independente deve ser realizada por um Profissional ou empresa externa à entidade auditada, conferido assim independência ao serviço prestado.

2.3 – Objetivo da Auditoria Independente

Alguns Autores afirmam que a auditoria é quem dá credibilidade às demonstrações financeiras, e as informações contidas nelas. (FRANCO; MARRA, 1992)

O objetivo do Auditor Independente é emitir uma opinião; com integridade, eficiência, confidencialidade e imparcialidade; acerca das demonstrações financeiras examinadas. As demonstrações consideradas básicas, por serem exigidas para fins de publicação, por parte da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, são as seguintes:

- Balanço patrimonial;
- Demonstração do resultado do exercício;
- Demonstração dos lucros e prejuízos acumulados ou demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- Demonstração das origens e aplicações dos recursos; e
- Notas explicativas.

Outras demonstrações que podem vir a ser objeto de opinião do Auditor Independente, desde que mencionados em parecer, são: demonstrativo de fluxo de caixa, demonstração de valor agregado, e balanço social.

Para atingir seu objetivo, o Auditor Independente deve seguir o seguinte roteiro no decurso de seus trabalhos:

- Planejamento adequado do trabalho;
- Avaliação do sistema de controle interno, corroborando as informações operacionais com as informações contábeis;
- Revisão analítica das contas do ativo e do passivo, no que tange a variação dos saldos, e das contas de resultado, no que tange a variação das movimentações mensais, com vistas a estabelecer a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- Execução dos procedimentos de auditoria;
- Coleta e avaliação das evidências das demonstrações financeiras; e
- Emissão do parecer.

2.4 – O Auditor Independente

O Auditor Independente deve ser um profissional comedido, íntegro e sempre independente em relação à entidade auditada e seus respectivos funcionários, sendo assim capaz de emitir uma opinião imparcial acerca do objeto em análise, ou seja, das demonstrações financeiras.

Perez Junior define o Auditor Independente como sendo o profissional que, possuindo competência legal como contador e conhecimentos em áreas correlatas, como tributos, modernas técnicas empresariais e outras áreas, aliadas aos conhecimentos de normas e procedimentos de auditoria, procurará obter elementos de satisfação que o levem a fundamentar e a emitir sua opinião sobre o objeto de estudo, que consistem, basicamente, nos sistemas de controles internos e nas demonstrações contábeis. (PEREZ JUNIOR, 1998).

O Auditor deve ser um profissional que goza de capacidade técnica, bom senso, tato, discrição e boa expressão verbal e escrita.

As firmas de Auditoria costumam recrutarem seus assistentes em universidades por meio de: triagem de currículo, teste de habilidade numérica, língua inglesa e portuguesa, teste psicotécnico, e entrevistas com Dirigentes da empresa.

Quando aprovados esses assistentes são treinados constantemente, por meio de cursos e trabalhos em campo, e são submetidos a avaliações constantes, com vistas às promoções de cargos, sendo assim integrados em planos de carreiras que podem projetar o profissional a Sócio da empresa, passando antes por cargos como os de Auditor Sênior, Gerente e Diretor.

2.5 – Órgãos relacionados com os Auditores Independentes

Os principais órgãos relacionados com os Auditores Independentes; que possuem como principal propósito a normatização e a orientação no exercício da profissão de Auditor; são os seguintes:

- CVM - Comissão de Valores Mobiliários. A CVM é uma entidade autárquica no âmbito do Ministério da fazenda, e consiste no órgão fiscalizador do mercado de capitais no Brasil, ou seja, das sociedades anônimas de capital aberto. Cabe ressaltar que a CVM teve importante papel no desenvolvimento da auditoria independente no Brasil, quando, nos anos setenta, obrigou as empresas de capital aberto a publicarem seus balanços auditados;
- IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. O IBRACON consiste numa pessoa jurídica de direito privado e sem fins lucrativos, com objetivo de regulamentar tanto a figura do profissional de Auditoria Independente, quanto os procedimentos para execução dos trabalhos, fixando princípios de contabilidade e elaborando normas e procedimentos relacionados com auditoria interna e independente, bem como do Perito Contábil.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. O CFC é uma autarquia especial de caráter corporativista e sem vínculo com a Administração pública federal. Cabe ao CFC proceder à orientação, normatização, e fiscalização da profissão contábil, por meio do CRC – Conselho Regional de Contabilidade de cada unidade da federação;
- CRC - Conselho Regional de Contabilidade. O CRC é o órgão que registra, fiscaliza e desenvolve atividades, com intuito de aumentar a valorização da profissão contábil;
- AUDIBRA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil. A AUDIBRA consiste numa pessoa jurídica de direito privado e sem fins lucrativos, com objetivo de promover o

desenvolvimento da Auditoria Interna. Cabe ressaltar que o Auditor Independente pode ser um Membro Associado da AUDIBRA; e

- BACEN - Banco Central do Brasil. O BACEN é uma autarquia federal vinculada ao ministério da fazenda, criada em 31 de dezembro de 1964, é responsável pela emissão de moeda, bem como pela regulamentação do sistema financeiro nacional. O BACEN teve um grande papel na evolução da auditoria independente no Brasil, quando nos anos setenta exigiu que as entidades integrantes do sistema financeiro nacional publicassem seus balanços auditados.

Assim como o BACEN, outros órgãos reguladores de empresas instituem resoluções que tratam da contabilização das empresas reguladas. Essas normas são objeto de profundo estudo dos Auditores, visto que as mesmas influenciam, em muito, as atividades dessas empresas.

2.6 – Auditoria de sistemas

Em função da complexidade dos sistemas informatizados, aumenta sobremaneira a necessidade de se criar mecanismos de controle sobre os dados e os processos automatizados por esses sistemas, de forma a reduzir o risco de perdas. Neste contexto, a auditoria de sistemas é uma ferramenta imprescindível a boa condução da atividade de negócio. (TREVISAN, 1996, p.88).

A auditoria de sistemas é uma ferramenta imprescindível para a execução de um bom trabalho de auditoria em uma grande empresa.

As grandes empresas atualmente contam com complexos sistemas interligados, que afetam tanto a contabilidade como os controles operacionais, neste contexto surge a demanda por um profissional que entenda dos procedimentos de auditoria, bem como de processamento de dados, nascendo assim a figura do Auditor de Sistemas, que deve certificar a lisura dos sistemas para que o Auditor Contábil possa confiar na integridade dos relatórios emitidos pelos mesmos, bem como certificar a qualidade da fonte de dados que alimenta o sistema contábil de uma empresa.

2.7 – Fraude

A fraude corresponde a um ato ou conjunto de atos contínuos ou não, efetuados por um ou mais indivíduos entre os Administradores, e / ou funcionários da empresa, e / ou terceiros, que pode resultar em distorções nas demonstrações financeiras.

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade, a fraude e o erro diferenciam-se da seguinte forma:

- a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulterações de documentos, registros e demonstrações contábeis.
- b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis. (NBC T 11- IT – 03 Fraude e Erro - Resolução CFC nº 836, 1999).

A fraude pode, por essência, distorcer os registros contábeis e por conseqüência as demonstrações financeiras, em face o exposto, se faz necessário que o Auditor Independente saiba definir os procedimentos de auditoria para que, embasado em normas e metodologias próprias, se tenha uma expectativa razoável para detectar possíveis fraudes que possam vir a causar distorções materiais nas demonstrações financeiras.

Devido às limitações inerentes de uma auditoria, há o risco inevitável de que erros materiais nas demonstrações financeiras, resultantes de fraude, não sejam detectados, contudo com um bom planejamento, e correta aplicabilidade dos procedimentos de auditoria por um profissional tecnicamente habilitado, tal risco é reduzido, dando subsídios para que o Auditor possa emitir uma opinião com conforto.

Uma auditoria bem planejada e executada ainda poderia não detectar uma fraude, ainda se tal ato envolver falsificação e colusão, pois o escopo do trabalho do Auditor Independente não consiste em detecção de fraude.

Portanto a descoberta subsequente de um erro material nas demonstrações financeiras, não é, necessariamente, uma evidência de falha de planejamento, desempenho ou avaliação.

Quando o Auditor Independente planeja os trabalhos, o mesmo deve reconhecer a existência de circunstâncias que podem existir (inclusive fraude), e que possam vir a causar distorções nas demonstrações financeiras, entretanto, a não ser que a auditoria revele evidências ao contrário, o Auditor tem o direito de aceitar registros e documentações como sendo originais e genuínas.

2.8 – Procedimentos de Auditoria Independente

Os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas que o Auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras, sendo os principais procedimentos: contagem física, confirmação com terceiros, conferência de cálculos, indagação, e inspeção de documentos. (ALMEIDA, 2003, p.55).

Os procedimentos de auditoria consistem em uma gama de tecnologias adotadas pelo Auditor Independente para obter subsídios que permitam a emissão de uma opinião de forma confortável e íntegra. Essa gama de tecnologia abrange:

- Testes de controle, que corresponde, basicamente, na avaliação do sistema contábil e de controles internos; e
- Testes substantivos, que correspondem, basicamente, aos testes de operações e saldos acumulados nas contas e de procedimentos de revisão analítica.

2.9 – Postulados de Auditoria

Na execução dos procedimentos de auditoria, o Auditor Independente deve atentar para o cumprimento e correta cobertura dos postulados de auditoria, que consistem em:

- Totalidade, se todos os ativos, passivos, receitas, despesas, e patrimônio líquido existentes no fechamento do exercício estão registrados contabilmente;
- Existência, se todos os ativos, passivos, despesas, receitas e patrimônio líquido registrados no fechamento do exercício pertencem à entidade;
- Exatidão, se todos os ativos, passivos, receitas, e despesas, e patrimônio líquido estão demonstrados por valores exatos, apropriadamente resumidos e corretamente lançados;
- Avaliação, se todos os ativos, passivos, receitas, despesas, e patrimônio líquido estão corretamente avaliados de acordo com sua natureza e com os princípios contábeis aplicados; e
- Divulgação, se todas as informações estão devidamente classificadas, descritas, e divulgadas de acordo com os princípios contábeis e legislações aplicáveis.

2.10 – Normas de Auditoria

As normas que regulamentam a atividade do Auditor são chamadas de Normas de Auditoria, as mesmas representam a forma no qual o Auditor deve desempenhar seu trabalho.

Perez Junior define Normas de Auditoria como sendo o conjunto de princípios e preceitos consagrados para a realização dos trabalhos de auditoria. (PEREZ JUNIOR, 1998).

As normas de auditoria regulamentam a figura do Auditor como pessoa, quanto a execução dos trabalhos de auditoria, e quanto a elaboração do produto final de seu trabalho, ou seja, o parecer.

As normas de Auditoria podem ser divididas em três partes:

1. Normas relativas à pessoa do auditor, NBC – P – 1, que expõe o que segue:

- O Profissional de auditoria deve ser credenciado pelo Conselho Regional de Contabilidade, devendo ser independente acerca de todos os assuntos relacionados com o seu trabalho, executando com zelo seus exames, e expondo com sabedoria e lisura sua opinião.

2. Normas relativas à execução do trabalho, NBC – T – 11, que expõe o que segue:

- O trabalho deve ser bem planejado e supervisionado, quando na fase de execução, principalmente quando executado por Auditores Assistentes, neste caso o trabalho carece de supervisão extensiva e com Senhoridade, ou seja, por um Auditor Sênior;
- O Auditor deve estudar e avaliar os controles internos da empresa, com vistas a determinar os pontos críticos e o escopo dos testes substantivos; e
- Os procedimentos de auditoria devem ser aplicados até que sejam obtidos subsídios para formação de opinião de forma fidedigna e confortável pelo Auditor.

3. Normas relativas ao parecer, NBC – T – 11, que expõe o que segue:

- O parecer deve esclarecer: (1) se o exame foi efetuado de acordo com as normas técnicas de auditoria, (2) se as demonstrações contábeis examinadas foram preparadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, e (3) se os referidos princípios foram aplicados, no exercício examinado, com uniformidade em relação ao exercício anterior;
- Em condições normais os pareceres são dirigidos aos Acionistas, cotistas ou Sócios, ao Conselho de Administração ou a Diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo sua natureza. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante do serviço; e
- O parecer deve identificar as demonstrações financeiras sobre as quais o Auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem.

O Auditor deve ainda atentar para os aspectos referente às entidades regulamentadas e as normas específicas a serem cumpridas, como ocorrem com as instituições financeiras, que são regulamentadas pelo Banco Central do Brasil; as entidades de previdência privada, que são regulamentadas pela Secretaria de Previdência Complementar; as Sociedades Anônimas de capital aberto, que são regulamentadas pela Comissão de Valores Mobiliários; as empresas de energia elétrica, que são regulamentadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL; as operadoras de telecomunicações, que são regulamentadas pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL; e outras entidades regulamentadas. Essas entidades regulamentadas geralmente devem seguir normas de seus respectivos órgãos reguladores, e são obrigadas a seguir, na maioria das vezes, um plano de contas padrão instituído por esses órgãos, como o COSIF, que consiste no plano de contas instituído pelo BACEN para as instituições financeiras no Brasil.

Tais empresas geralmente carecem de profissionais de auditoria especialistas em cada área, por isso, cada vez mais, as grandes empresas de auditoria estão segmentando sua carteira por equipe.

3 - O PARECER DE AUDITORIA INDEPENDENTE E SUA EFICÁCIA, PARA A ADMINISTRAÇÃO, NA TOMADA DE DECISÃO

3.1 – Evolução histórica dos Pareceres de Auditoria

Devido o fato do padrão dos pareceres de auditoria independente emitidos no Brasil serem praticamente cópias dos modelos Norte-Americano, quando analisarmos a evolução dos pareceres de auditoria Norte-americano, acabamos por analisar o contexto histórico dos pareceres emitidos no Brasil, Cabendo ressaltar que desde 1998 os pareceres Brasileiros foram adaptados as necessidades do mercado nacional.

Conforme Franco, (FRANCO, 1992), em 1920, a redação dos pareceres fazia menção apenas ao exame de contas e registros, em vez de mencionar as demonstrações contábeis. Não obstante, os auditores certificavam-se que o balanço estava correto, ignorando-se que auditoria contábil tem como característica básica o exame parcial, baseado este por testes de amostragem estatística com vistas a uma emissão de opinião sobre o conjunto.

Segue um típico parecer de auditoria independente (sem ressalvas) do início da década de vinte:

Examinamos as contas e registros da Cia. ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 192x e certificamos que, em nossa opinião, o balanço em anexo reflete corretamente as condições financeiras da Cia.ABC em 31 de dezembro de 102x. (CARDOZO, 1987, p.21)

Portanto verificamos que na década de vinte o parecer de auditoria independente não fazia menção às demonstrações contábeis, e sim ao exame das contas e dos registros, bem como o mesmo não mencionava quanto ao cumprimento dos princípios fundamentais de contabilidade e das legislações vigentes no Brasil.

Podemos ainda notar que o parecer utilizava em sua redação a palavra certificar, dando a impressão de garantia.

Em 1930, os Auditores Independentes Norte-Americanos perceberam o fato de que a palavra certificar remetia a impressão de garantia, indo em desacordo com o escopo dos trabalhos de Auditoria Independente, que consiste no exame parcial dos documentos e transações, emitindo uma opinião referente a todos os aspectos relevantes das demonstrações financeiras.

Portanto no ano de 1933 o *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA, tirou da redação a palavra certificar, e acrescentou dois pontos que enriqueceu o parecer do Auditor Independente, que consistem em:

1. Menção a uniformidade na aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos; e
2. Declaração quanto a apresentação fidedigna das demonstrações financeiras.

Então um típico parecer de auditoria independente (sem ressalvas) ficou, como segue:

Examinamos o balanço da Cia. ABC de 31 de dezembro de 193x, e a demonstração de receitas e superávit do ano de 193x. Examinamos e testamos a contabilidade e outros registros sociais das companhias.

Em nossa opinião, baseado em tais exames, o anexo balanço e a demonstração de receitas e superávit apresentam fidedignidade, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e consistentemente seguidos pela Companhia, a posição financeira em 31 de dezembro de 193x e o resultado das operações no ano. (CARDOZO, 1987, p.21-22)

Em 1941, a *Security and Exchange Commission*, que consiste na CVM Brasileira, alterou, novamente, a redação do parecer de auditoria independente, acrescentando os seguintes fatos:

- Citação de que os exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas; e

- Citação de que todos os procedimentos julgados necessários foram aplicados.

Tais alterações deram a seguinte redação para o parecer de auditoria independente (sem ressalvas):

Examinamos o balanço da Cia. ABC de 31 de dezembro de 194x, e a demonstração de receitas e superávit para o exercício findo naquela data, revisamos o sistema de controles internos e os procedimentos de contabilidade e, sem fazer uma auditoria detalhada das transações, examinamos ou testamos os registros contábeis da Companhia, e outras evidências, através de métodos e na extensão julgada apropriada. Nossos exames foram feitos de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas, aplicáveis as circunstâncias e incluem todos os procedimentos considerados necessários.

Em nossa opinião, o anexo balanço e respectiva demonstração de receitas e superávit apresentam, fidedignamente, a posição financeira da Cia. ABC em 31 de dezembro de 194x, e o resultado de suas operações no ano fiscal, de conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados em bases consistentes em relação ao exercício anterior. (CARDOZO, 1987, p.22)

Poucas alterações foram efetuadas durante o período de 1941 até 1948, sendo que no Brasil, em 1972, por força da Resolução número 321 do Conselho Federal de Contabilidade, foi adotada a redação dada pelo *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA em 1948.

Em 1998, as formas de parecer foram adaptadas as necessidades do mercado brasileiro, sendo tais adaptações instituídas pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade número 830 de 1998, que aprova a NBC T 11 – IT 5, que expõe sobre a forma atual de redação dos pareceres, e dá outras providências acerca dos mesmos.

Desde então o parecer de auditoria tornou-se um documento redigido de forma clara, que destaca a responsabilidade administrativa da empresa no contexto de suas

demonstrações financeiras, bem como do auditor independente em cumprir as determinações dos padrões de auditoria geralmente aceitos.

Portanto, atualmente, conforme a NBC T 11, a forma usual de parecer de auditoria (sem ressalvas) adotado no Brasil, é redigida conforme descrito abaixo:

Ao (s) Destinatário

1. Examinamos os balanços patrimoniais da Cia. ABC S.A., levantados em 31 de dezembro de 2003 e de 2004, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da Companhia; b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da Companhia, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Cia. ABC S. A em 31 de dezembro de 2003 e de 2004, os resultados de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações dos seus recursos referente aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Nº de registro de Contador no CRC

Nome da empresa de auditoria
Nº de registro cadastral no CRC.

3.2 – Definição de Parecer

De acordo com a NBC – T 11.3.1.1, O Parecer dos Auditores Independentes, ou Parecer do Auditor Independente é o documento mediante o qual o Auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.

O parecer de auditoria é o instrumento pelo qual o Auditor Independente comunica não só o Cliente, mas principalmente aos Usuários Externos o resultado dos exames que efetuou. Ao emitir parecer de auditoria sobre as demonstrações contábeis de uma empresa, o Auditor deve ter plena consciência de que está assumindo uma responsabilidade de ordem pública. (CARDOZO, 1987, p.13)

O Parecer representa o produto final do trabalho do Auditor Independente, sendo o meio pelo qual o Auditor Independente expressa sua opinião imparcial acerca da fidedignidade das demonstrações contábeis.

Durante muito tempo o Parecer de auditoria foi também chamado de relatório em forma curta, contudo atualmente deve-se evitar o uso de tal termo, bem como o uso de outros termos como: certificados, atestados e outros similares, pois o termo Parecer é normalmente utilizado no Brasil e recomendado pelo IBRACON, sendo ratificado por outros órgãos relacionados com a auditoria independente.

3.3 – Finalidade do Parecer de Auditoria

O Parecer de auditoria independente tem como finalidade expor; de forma resumida, clara e completa; a opinião do Auditor Independente acerca das demonstrações financeiras por ele examinadas.

Para que atinja sua finalidade, a redação do Parecer deve ser padronizada por meio de normas, contudo tal padronização deve-se restringir a forma de apresentação e elaboração do Parecer, visto que a opinião deve refletir a situação de cada entidade auditada.

O parecer de auditoria independente virou um precioso meio pelos quais as empresas possam demonstrar, de forma clara, responsabilidade e credibilidade junto aos investidores, de forma a tentar transparecer suas organizações junto aos usuários que queiram obter parcerias de investimento nessas organizações, bem como realizar captações no mercado financeiro, principalmente quando estes provêm de instituições financeiras, Pois conforme Marcelo Cavalcante Almeida, (ALMEIDA, 2003), os bancos necessitam das demonstrações financeiras auditadas, a fim de se precaverem de possíveis perdas de investimentos, bem como para se certificarem de que a empresa tomadora do empréstimo, demonstra sua situação patrimonial e financeira de forma fidedigna.

3.4 – Estrutura do Parecer de Auditoria

3.4.1 – Destinatário, data e assinatura

O destinatário do parecer deve ser o Conselho Fiscal, Conselho de Administração, ou a Diretoria, e / ou Acionistas, não se deve destinar a uma pessoa específica da empresa auditada.

A data constante no parecer deve ser a mesma data de encerramento dos trabalhos em campo, fato formalizado nos papéis de trabalhos, sendo também a mesma data da carta de responsabilidade da administração.

Cabe ressaltar que apesar da opinião do Auditor ser referente a data do balanço, o Auditor deve efetuar teste de eventos subseqüentes, que consistem em analisar as transações significativas ocorridas no intervalo de tempo que compreende a data do balanço e a data do parecer.

O parecer deve ser assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, sendo que no caso de empresas de capital aberto, o contador responsável deve possuir um registro na Comissão de Valores Mobiliários – CVM, registro esse adquirido mediante avaliação do contador.

Caso o Contador não atuar como Pessoa Física, o mesmo deve assinar como responsável pela firma de auditoria a que Ele é Sócio, indicando o número de registro da firma no Conselho Regional de Contabilidade.

3.4.2 – Parágrafos

O parecer de auditoria é composto, basicamente, de três parágrafos, sendo estruturado da seguinte forma:

1. O primeiro parágrafo consiste no parágrafo inicial, ou introdutório, que identifica: as demonstrações contábeis auditadas; a definição da responsabilidade da administração, que cabe zelar pela fidalguia das demonstrações apresentada a auditagem; e da responsabilidade do Auditor, que assume a responsabilidade de opinar, no terceiro parágrafo, acerca da fidedignidade das demonstrações contábeis em exame.
2. O segundo parágrafo consiste no parágrafo intermediário, ou de extensão, no qual cita que o trabalho foi executado dentro das normas de auditoria, sendo os trabalhos executados conforme procedimentos devidamente suportados em papeis de trabalho.
3. O terceiro parágrafo consiste no parágrafo da opinião do Auditor, no qual o Auditor expressa sua opinião acerca das demonstrações financeiras descritas no primeiro parágrafo, e em consonância como a extensão dos trabalhos informado no segundo parágrafo. Cabe ressaltar que o Auditor opina sobre todos os aspectos relevantes, fazendo alusão à materialidade usada para teste, no qual não cabe ao Auditor

assegurar sobre a totalidade das transações e saldos das empresas, pois os testes são balizados em amostras.

Havendo uma incerteza acerca de algum fato relevante futuro ou fato no qual o Auditor julgue importante enfatizar, o parecer deve trazer em sua estrutura um quarto parágrafo, que consiste no chamado parágrafo de ênfase.

O Auditor pode citar em um parágrafo de ênfase de um fato julgado importante, como no caso de transação significantes com partes relacionadas. Neste caso, dependendo da situação, se o Auditor obter evidencias de que tais bens ou direitos estão sendo realizáveis, e de que não constam pendências de longa data, o Auditor pode julgar cabível que o Cliente apenas demonstre tais transações em notas explicativas, contudo caso o Auditor verifique que tais transações estão sendo efetuadas em condições diferentes, caso tivessem sido feitas no mercado, ou que consta pendências de longa data na composição do saldo, o Auditor pode divulgar tal fato em um parágrafo de ênfase no parecer, como segue:

A Cia ABC S.A mantém transações significativas com a empresa controlada, acionista direto e outras empresas do mesmo conglomerado econômico, no montante de R\$ 7.869 mil suportando seu fluxo de caixa por meio da obtenção de empréstimos de mútuo. Essas transações foram efetivadas de acordo com termos estabelecidos pela Administração da Empresa em conjunto com o seu acionista e controlada. O resultado das operações e a posição financeira poderiam ser diferentes daquelas que seriam obtidas caso referidas transações fossem efetuadas em condições normais de mercado.

O Auditor ainda pode divulgar, como parágrafo de ênfase no parecer, sobre incertezas levantadas durante os trabalhos, como no caso de investimentos em um Banco sob intervenção do Banco Central do Brasil. Tal fato daria ao Auditor uma incerteza quanto o recebimento dos valores, podendo o Auditor divulgar em parecer enfatizando da seguinte forma:

Conforme mencionado na nota explicativa nº xx, a Cia. ABC S. A possui fundos de investimentos administrados pelo Banco XXX S/A, que se

encontra em processo de intervenção pelo Banco Central do Brasil. Dessa forma, os cotistas dos fundos de investimentos encontram-se em tratativas de negociação com o interventor do Banco XXX, cujo desfecho favorável desse assunto está condicionado ao sucesso dessas negociações.

Cabe ressaltar que o Auditor está dando ênfase ao fato julgado relevante no qual ele possui incerteza da ocorrência futura, portanto o parágrafo não constitui em uma ressalva das demonstrações contábeis.

3.5 – Demonstrações financeiras comparativas

Quando as demonstrações financeiras forem comparativas por mais de um período, sem que todas tenham sido auditadas, o Auditor deve evidenciar em seu parecer este fato.

3.6 – Tipos de Parecer de Auditoria

Existem, basicamente, quatro tipos de pareceres no qual o Auditor Independente emite sobre as demonstrações financeiras, esses tipos são classificados conforme a sua natureza, sendo eles:

- Parecer sem ressalva;
- Parecer com ressalva;
- Parecer adverso; e
- Parecer com abstenção de opinião.

3.6.1 – Parecer sem ressalvas

O parecer sem ressalvas, também chamado de parecer limpo, é emitido pelo Auditor Independente quando o mesmo, após o trabalho realizado em campo, conclui que as demonstrações contábeis apresentam, adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial e financeira da empresa auditada, bem como o

resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos, em consonância com os princípios fundamentais de contabilidade.

O parecer sem ressalva é emitido quando o Auditor entende que, sobre todos os aspectos relevantes:

- a) as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; e
- b) há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes as demonstrações contábeis. (JUNG, 2004, P.557)

Conforme NBC T 11, segue o modelo de parecer sem ressalva emitido pelos Auditores Independentes:

DESTINATÁRIO

(1) Examinamos os balanços da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19x1 e de 19x0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgadas; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19x1 e de 19x0, o resultado de suas operações, as mudanças de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador N^o de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria
Nº de registro cadastral no CRC.

3.6.2 – Parecer com Ressalva

O parecer com ressalva, também chamado de parecer qualificado, é emitido pelo Auditor Independente quando o mesmo constata um ou mais fatos que não permita uma opinião de adequacidade sobre a situação patrimonial e financeira da empresa auditada, bem como o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos.

No caso da emissão de um parecer com ressalvas, o parágrafo - padrão da opinião deve ser alterado de forma a deixar clara a natureza da ressalva e seu efeito sobre a situação patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos, se esse efeito puder ser razoavelmente determinado. Outra maneira de esclarecer a natureza da ressalva seria fazer referencia, no parágrafo de opinião, a uma nota explicativa ou a outro parágrafo do parecer, que descreva o motivo da ressalva. Na hipótese da ressalva ser tão relevante que impeça ao Auditor expressar uma opinião sobre a adequacidade das demonstrações contábeis tomadas em conjunto, há a necessidade da negativa de opinião ou opinião adversa. (ALMEIDA, 2003, p.475).

O parecer com ressalva, apesar de todas as suas restrições, é recomendado, conforme Perez Junior, em casos de não cumprimento ou afastamento dos princípios fundamentais de contabilidade; existências de inconsistências na aplicação desses princípios, configurando desvio aos princípios fundamentais de contabilidade e não um aperfeiçoamento nas praticas contábeis; e limitação na extensão dos exames de auditoria. (PEREZ JUNIOR, 2003)

Os pareceres ressalvados contem, em sua redação, termos como: “*exceto por*”; “*exceto quanto*”; e “*com exceção de*”, logo após a expressão “*Em nossa opinião*”, descrita no terceiro parágrafo.

Segue um exemplo de parágrafo de opinião constando uma ressalva, descrito conforme exposto na NBC T 11:

(3) O terreno e os edifícios da fábrica da companhia foram dados em 20x2 em garantia de financiamento a longo prazo.

(4) Em nossa opinião, exceto pela falta de divulgação das informações mencionadas no parágrafo anterior, as demonstrações contábeis acima referidas, apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 20x1 e de 20x3, o resultado de suas operações, as mudanças de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

3.6.3 - Parecer Com Abstenção de Opinião

Na emissão do parecer com abstenção de opinião, também chamado de parecer adverso, o auditor declara que durante os trabalhos em campo não foi possível obter subsídios para emitir uma opinião acerca das demonstrações financeiras auditadas, portanto o mesmo não deseja emitir uma opinião acerca da matéria.

Exemplo de terceiro parágrafo de um parecer com abstenção de opinião:

3) Pelo fato de termos sido contratados pela Alfa S.A após 31 de dezembro de 200x, não acompanhamos os inventários físicos dos estoques de 31 de dezembro de 200x, nem foi possível satisfazer-nos sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de Auditoria.

(4) Devido a relevância do assunto mencionado no parágrafo 3, a extensão de nosso exame não foi suficiente para nos possibilitar emitir, e por isso não emitimos opinião sobre as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1.

3.6.4 – Parecer Adverso

O parecer adverso é emitido quando o Auditor obteve subsídios suficientes para afirmar que as demonstrações financeiras não estão em consonância com os princípios fundamentais de contabilidade.

Para emitir um parecer adverso, o Auditor deve fundamentar no parecer o porque de emitir tal parecer, bem como explicitar os efeitos que do mesmo nas demonstrações contábeis da empresa.

Segundo Cavalcante Almeida, o parecer adverso de auditoria emitiu um “atestado” de que a empresa não cumpriu os requisitos mínimos de princípios de contabilidade, e que as demonstrações contábeis não refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira da entidade, para os investidores significa uma grande preocupação quanto seus recursos aplicados, uma vez que agora eles não têm condições de se assegurar sobre seus investimentos.(ALMEIDA, 2003)

Exemplo de parágrafo de opinião de um parecer adverso:

(3) A variação cambial sobre os empréstimos em moeda estrangeira esta sendo contabilizada pela companhia somente por ocasião do pagamento ao credor no exterior. Em nossa opinião, essa pratica esta em desacordo com os princípios fundamentais de contabilidade, os quais requerem que a variação cambial seja registrada no regime de competência, ou seja, no ano em que houve a mudança de taxa de cambio. Se a variação cambial tivesse sido contabilizada com base no regime de competência, o lucro liquido estaria a menor em R\$ XXX e R\$ xxx, em 200y e 200w, respectivamente.

(4). Em nossa opinião, devido a relevancia dos efeitos do assunto comentado no parágrafo 3, as demonstrações contábeis acima referidas não representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 200y e de 200w, o resultado de suas operações, as mudanças de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercicios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

3.7 – Situações que levam o Auditor a emitir parecer diferente do Parecer - Padrão

Há algumas situações que podem levar o Auditor a emitir um parecer que não seja um parecer padrão, sendo alguma delas: (ALMEIDA, 2003):

- Demonstrações financeiras de Coligadas e Controladas auditadas por outros Auditores, Exemplo de parágrafo de divisão de opinião:

As demonstrações contábeis da empresa controlada XYZ Construções Ltda., relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 2004, foram examinadas por outros auditores independentes que emitiram parecer sem ressalvas, datado de 31 de março de 2005. Todavia, baseando-se em nossos procedimentos de auditoria, identificamos que a empresa investida adota como prática contábil o reconhecimento das receitas oriundas da venda imobiliária a prazo somente quando da quitação total da dívida, mantendo o registro dos valores adiantados na conta do passivo circulante ao invés do reconhecimento da receita quando da entrega do imóvel. Em consequência, em 31 de dezembro de 2004, encontramos-nos impossibilitados de atestarmos quanto à adequação dos valores registrados em investimentos e o resultado de equivalência daquela investida, naquela data.

- Uso de Especialista na avaliação de certos aspectos, como no caso do Atuário, em empresas de previdência privada. Ex de parágrafo de opinião:

Em nossa opinião, com base em nosso exame e nos relatórios preparados pelos atuários interno e externo da Fundação sobre a adequação dos cálculos atuariais das provisões matemáticas e da formação dos fundos e reservas, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1 representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Fundação ABC de Seguridade Social em 31 de dezembro de 2004, a apuração de seu resultado e seu fluxo financeiro para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

- Exercício anterior comparativo não auditado, Exemplo de parágrafo:

Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2003, cujos valores estão sendo apresentados para fins comparativos e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas.

3.8 – Limitação do parecer como suporte para tomada de decisão da administração

Conforme exposto, os únicos tipos de parecer no qual o Auditor aponta falhas são os pareceres com ressalva, com abstenção de opinião, e o parecer adverso. Contudo esses pareceres não indicam a administração como agir, com vistas a resolver o fato que gerou tal opinião.

Sendo assim o produto do trabalho do Auditor Independente fica limitado, como ferramenta para tomada de decisão, se durante o trabalho em campo o Auditor não demonstre ao cliente sugestões para melhoria, e após o trabalho em campo, o Auditor não emita um relatório de recomendações, contendo as falhas e sugestões para melhoria.

Quanto ao parecer sem ressalva, que indica que a empresa se apresenta em consonância com os princípios contábeis, o Auditor Independente, após passar semanas ou meses conhecendo a empresa auditada, pode contribuir, por meio de um relatório de recomendações, pontos de aprimoramentos, bem como falhas encontradas no decorrer dos trabalhos, que por não serem relevantes, não afetaram a opinião do parecer. Deste modo o Auditor pode agregar valor à empresa auditada, sem comprometer sua independência.

O Auditor, ao emitir um parecer sem ressalva, pode agregar valor à empresa auditada durante os trabalhos em campo, aplicando corretamente os procedimentos de auditoria, e mantendo um estreito dialogo com o cliente, sempre na base da ética e independência.

3.8.1 – O Relatório de Recomendações como alternativa para suprir as limitações do Parecer como suporte na tomada de decisão

O Relatório de Recomendações do Auditor Independente consiste em uma alternativa pelo qual o Auditor possa agregar valor ao trabalho de auditoria, suprimindo a limitação do parecer como ferramenta para tomada de decisão pela administração.

O mesmo pode ser apresentado da seguinte forma:

- Apresentação e responsabilidade do Auditor sobre as informações contidas no relatório;
- Recomendações sobre controles internos, procedimentos contábeis e segurança patrimonial identificadas no trabalho atual; e
- Recomendações sobre controles internos, procedimentos contábeis e segurança patrimonial identificadas em trabalhos anteriores e ainda não implementada.

Exemplos de pontos de recomendações tratados em relatório:

1 EXCLUIR DA CONTABILIDADE AS CONTAS ENCERRADAS NO BANCO

A Empresa xxx possui registrada na contabilidade, em 31 de dezembro de 2004, a conta corrente nº xxxxx do Banco do Brasil S/A, contudo essa conta foi encerrada no dia 02 de fevereiro de 2004.

Para evitar lançamentos errôneos, bem como para manter a contabilidade documentada tempestivamente, recomendamos a exclusão dessa conta nos livros contábeis.

2 CONTABILIZAR CORRETAMENTE O ADIANTAMENTO DE 13º SALÁRIO

A Empresa xxx pagou integralmente o 13º salário dos funcionários, no mês de novembro de 2004, baixando a provisão de janeiro a novembro de 2004 pelo valor efetivamente pago aos funcionários. Dessa forma, o saldo dessa conta apresentou-se “devedor”, quando do encerramento do balancete do mês novembro de 2004, sendo que o mesmo foi regularizado no mês subsequente, quando da constituição da provisão do mês de dezembro de 2004.

A legislação trabalhista vigente permite o pagamento da primeira parcela no mês de novembro de 2004, portanto, pela boa prática contábil, entendemos a Empresa xxx deve adotar os seguintes procedimentos contábeis para esse evento:

I) Pelo adiantamento do 13º salário, independente do mês:

D – Adiantamento de 13º salário (Ativo)
C – Banco Conta Movimento (Ativo)

II) Pela constituição mensal da provisão de 13º salário

D – Despesa com 13º salário (Resultado)
C – Provisão de 13º Salário (Passivo)

III) Pela baixa da provisão de 13º salário, quando do encerramento do exercício,

III.a) caso todo o pagamento já tenha sido efetuado:

D – Provisão de 13º Salário (Passivo)
C – Adiantamento de 13º salário (Ativo)

III.b) caso seja feito algum pagamento no mês de dezembro

D – Provisão de 13º salário (Passivo)
C – Adiantamento de 13º salário (Ativo)
C – Bancos (Ativo)

O único controle que a Empresa xxx possui sobre os saldos da conta DOAÇÕES é o balancete contábil. Tal procedimento enfraquece os controles internos, uma vez que não existe uma conferência dos valores registrados na contabilidade.

Recomendamos que seja efetuado um mapa de doação mensal por instituição, e que o mesmo seja confrontado com a contabilidade no fechamento de cada balancete mensal.

4 DEFINIR POLÍTICAS FORMAIS PARA AS APLICAÇÕES FINANCEIRAS

Não existe política formal para as aplicações financeiras realizadas pela Empresa xxx, ou seja, com quais bancos deveria operar; qual a rentabilidade esperada; qual o perfil da aplicação (moderada, conservadora ou agressiva); qual o lastro (dólar, CDI, Ibovespa).

Adicionalmente, deveria ser implantada uma metodologia de avaliação destas instituições em relação ao mercado.

Em decorrência da volatilidade do mercado financeiro, torna-se necessário determinar a periodicidade ideal para que se façam pesquisas no mercado financeiro, visando buscar sempre as melhores taxas do mercado.

Fomos informados que devido a estrutura da Empresa xxx ser considerada pequena, os procedimentos tomados acerca das aplicações financeiras são informais, contudo em 31 de dezembro de 2004 as aplicações correspondiam a 46% dos ativos da Empresa xxx, tornando de suma importância a formalização de uma política de investimentos.

5 ATENTAR PARA O REGISTRO DAS DESPESAS, CONFORME O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Identificamos despesas registradas contabilmente em desacordo com o princípio fundamental da competência. A título de exemplo, citamos os seguintes casos:

Fornecedor	Contabilização	Competência	Valor em R\$
Prestadora de serviço A	nov/04	set/04	1.000,00
Prestadora de serviço B	jan/04	dez/03	541,00
Prestadora de serviço C	jan/05	dez/04	800,00
Prestadora de serviço D	jan/05	dez/04	294,29
Fornecedora de Material ABC	jan/05	dez/04	2.450,25

6 ELABORAR MANUAL DE NORMAS E PROCEDIMENTOS

A Empresa xxx não possui manual de normas e procedimentos formalizado.

A estruturação de um manual de procedimentos padronizados é de extrema importância, e deve documentar, de forma detalhada e de fácil compreensão, o conjunto de rotinas, procedimentos e formulários, em vigor. Essa documentação deve abranger representações gráficas, esclarecidas por comentários descritivos a respeito do funcionamento das áreas administrativas e a definição de metas estabelecidas. Estes manuais devem abranger:

- ⌘ o organograma da empresa com clara definição do grau de responsabilidade e autoridade das funções;
- ⌘ descrição das atividades a serem desenvolvidas até o nível de seção;
- ⌘ indicação dos relatórios e da natureza das informações a serem produzidas por cada setor para uso dos diretores e dos funcionários graduados no desempenho de suas funções;

- ⌘ especificação das datas-limite para a apresentação de tais relatórios e informações;
- ⌘ definição das principais diretrizes contábeis e da função de todas as contas constantes do plano de contas, abrangendo inclusive as normas básicas de controle;
- ⌘ codificação de modo a permitir uma rápida localização dos diversos assuntos e possibilitar recebimento de novas inserções à medida que forem se desenvolvendo os controles internos e os procedimentos contábeis e conter, em cada capítulo, uma breve descrição da natureza da operação, dos controles internos a serem obedecidos, dos procedimentos contábeis a serem adotados e a indicação dos tipos de relatórios e a natureza das informações a serem produzidas e fixação de períodos/datas para elaboração dessas informações.

7 PROVIDENCIAR E EVIDENCIAR CONFERÊNCIA E APROVAÇÃO DAS CONCILIAÇÕES BANCÁRIAS POR PESSOA INDEPENDENTE

Um dos principais aspectos de segurança em controles internos refere-se à segregação de funções, pois possibilita que um determinado documento ou tarefa seja revista em várias fases do processo, minimizando assim a probabilidade de ocorrência de desvios ou fraudes. Tal premissa não vem sendo observada na elaboração das conciliações bancárias, que atualmente não são conferidas e aprovadas por pessoa independente do seu preparo.

Alertamos também, ao fato de que conciliação bancária deve ser efetuada com o objetivo de demonstrar os valores que se encontram pendentes de regularização, como por exemplo, valores não considerados pelo banco e ou então pela contabilidade. A título de sugestão, apresentamos um modelo que pode ser adotado pela Empresa xxx:

Descrição	Saldo	Valores não Considerados		Valores não Considerados		Saldo
		Pelo Banco		Pela Contabilidade		
	Extrato	Debito	Credito	Debito	Credito	Contábil
Banco 1						

Banco 2

8 ENVIDAR ESFORÇOS PARA OBTER JUNTO AO BANCO DO BRASIL OS EXTRATOS BANCÁRIOS MENSAIS

A entidade vem efetuando as conciliações das contas correntes por meio de extratos emitidos pela *internet*.

Apesar do procedimento adotado ser o mais viável no que diz respeito à “cumprimento de prazo” para a apresentação dos balancetes mensais, entendemos que a entidade deve solicitar aos bancos o envio extratos bancários o mais rápido, e se possível dentro do prazo operacional de encerramento das contas do mês, uma vez que os documentos emitidos via *internet* nem sempre apresentam a posição definitiva e podem ser, em uma eventual situação, manipulados.

9 CONCILIAR AS DIVERGÊNCIAS ENTRE OS REGISTROS CONTÁBEIS E OS RELATÓRIOS OPERACIONAIS, BEM COMO ATENTAR PARA O CUMPRIMENTO DO PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Constatamos, em 31 de dezembro de 2004, uma divergência entre o razão contábil e o relatório operacional, contendo a posição dos adiantamentos a fornecedores de matéria prima, como segue:

<u>Descrição</u>	<u>Valor em R\$</u>
Saldo Contábil em 31/12/04	1.000.000
Saldo Operacional em 31/12/04	<u>1.050.000</u>
Divergência	<u><u>50.000</u></u>

Fomos informados que a divergência apurada ocorreu, basicamente, pelo fato do Cliente contabilizar os adiantamentos conforme a situação de cada empresa do grupo no momento.

Tal procedimento está em desconformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, principalmente o da “Entidade”, visto que itens / valores que foram emprestados por uma empresa do grupo podem ser contabilizados como ativo de outra empresa do grupo.

A fim de subsidiar nossa afirmação, apresentamos a seguir o Princípio Contábil da Entidade (fonte Resolução CFC no. 750, de 29 de dezembro de 1993)

“O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta operação, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição” (grifo nosso).

Cabe ainda ressaltar que identificamos uma divergência entre os valores contabilizados e os valores do sistema operacional, quando da apuração dos valores consolidados das empresas do Grupo Econômico, como segue:

Descrição	Valor em R\$
Saldo Contábil em 31/12/04	25.000.000
Saldo Operacional em 31/12/04	<u>23.000.000</u>
Divergência	<u><u>2.000.000</u></u>

Dessa forma recomendamos que a entidade envie esforços no sentido de identificar os valores a receber de cada empresa, e proceda a conciliação da rubrica mensalmente.

3.8.1 – Os Procedimentos de Auditoria aplicados com vistas a suprir as limitações do Parecer como suporte na tomada de decisão

Durante os trabalhos em campo, executando os procedimentos de auditoria e mantendo um constante dialogo com o cliente, o Auditor pode agregar valor à empresa auditada, servindo como suporte para a tomada de decisão.

Um parecer, mesmo que sem ressalva, pode ser produto de um trabalho no qual o Auditor agregou muito valor, e por conseqüência as demonstrações contábeis apresentam-se em consonância, em todos os aspectos relevantes, com os princípios contábeis, contudo para tanto se faz necessário que os procedimentos sejam corretamente aplicados, bem como seja mantido um constante e qualificado diálogo com a administração.

Os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas que o Auditor utiliza para colher as evidencias sobre as informações das demonstrações financeiras, sendo os principais procedimentos: contagem física, confirmação com terceiros, conferencia de cálculos, indagação, e inspeção de documentos. (ALMEIDA, 2003, p.55).

Os procedimentos de auditoria consistem em uma gama de tecnologias adotadas pelo Auditor Independente para obter subsídios que permitam a emissão de uma opinião de forma confortável e integra. Essa gama de tecnologia abrange:

- Testes de controle, que corresponde, basicamente, na avaliação do sistema contábil e de controles internos; e
- Testes substantivos, que correspondem, basicamente, aos testes de operações e saldos acumulados nas contas e de procedimentos de revisão analítica.

Durante os testes de controle, no qual o Auditor avalia o sistema de controle interno da empresa, o Auditor pode reportar as falhas detectadas durante os trabalhos, permitindo que o cliente proceda ao aprimoramento e correção de falhas nos controles internos, não deixando que as falhas detectadas tragam impacto no parecer, agregando valor ao trabalho.

4 - CONCLUSÃO

O Parecer, emitido pelo Auditor Independente, é limitado como ferramenta de auxílio para tomada de decisão da Administração das empresas, pois apenas descreve, numa visão macro, os fatos em desacordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

O Auditor Independente ao emitir um parecer se limita a opinar quanto aos fatos relevantes, devido o fato dos testes efetuados pelo mesmo serem balizados por amostras calculadas com base em materialidade.

O Auditor pode suprir as limitações do parecer emitindo um relatório de recomendações, citando, neste relatório, os aspectos não relevantes que possam vir a se tornarem relevantes no futuro, bem como citando recomendações para melhoria dos pontos relevantes e não relevantes apurados no decorrer dos trabalhos.

Assim como falhas e recomendações, o Auditor pode inserir no seu relatório de recomendações pontos para aperfeiçoamento dos procedimentos e das rotinas da empresa auditada.

Um parecer, mesmo que sem ressalva, pode ser produto de um trabalho no qual o Auditor agregou muito valor, e por conseqüência as demonstrações contábeis apresentam-se em consonância, em todos os aspectos relevantes, com os princípios contábeis, contudo para tanto se faz necessário que os procedimentos sejam corretamente aplicados, bem como seja mantido um constante e qualificado diálogo com a administração.

O Auditor deve agregar valor ao cliente de forma que não comprometa a sua independência, não substituindo de forma alguma a figura do parecer pela do relatório de recomendações.

Durante os trabalhos o Auditor passa a conhecer muito bem a empresa auditada, e devido o fato dos Auditores serem profissionais qualificados e em constante treinamento, a Administração das empresas auditadas esperam mais do que uma opinião sobre suas demonstrações financeiras. O Administrador espera que o Auditor, no final de seu trabalho, agregue valor a sua empresa, materializando este valor agregado na figura do relatório de recomendações, que supre as limitações do parecer.

5 - REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. Auditoria – Um Curso Moderno e Completo. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, William. Auditoria – Conceitos e Aplicações. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CARDOZO, Julio Sergio S. Relatórios e Pareceres de Auditoria. São Paulo: Atlas, 1987.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

JUND, Sergio. Auditoria - Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos. 6 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

MAGALHAES, Antonio de Deus; LUNKES, Irtes Cristina; MULLER, Aderbal Nicolas. Auditoria das Organizações. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREZ JUNIOR, José Hernandes. Auditoria das Demonstrações Contábeis – Normas e Procedimentos. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

TREVISAN AUDITORES E CONSULTORES. Auditoria: suas áreas de ação. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. Programa de Treinamento para Assistente Nível 1. Material de leitura, 2003, digitado.

_____. Programa de Treinamento para Assistente Nível 2. Material de leitura, 2004, digitado.

ARAUJO, Francisco José. Compreensão do parecer do Auditor Independente no Brasil. REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, Editada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Brasília, número 139, p.71 – 81, Janeiro / Fevereiro 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas de Auditoria. Resolução número 321/72. Brasília: CFC, 1972.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas de Auditoria. Resolução número 700/91. Brasília: CFC, 1991.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas de Auditoria. Resolução número 820/97. Brasília: CFC, 1997.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas de Auditoria. Resolução número 821/97. Brasília: CFC, 1997.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas de Auditoria. Resolução número 830/97. Brasília: CFC, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBECKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável as demais sociedades). 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

6 - APÊNDICE

Segue no **APÊNDICE “A”**, a Resolução CFC Número 830/98, que aprova a NBC T – IT 5, que trata do Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

Segue no **APÊNDICE “B”** o Parecer emitido pela BDO Trevisan Auditores Independentes para as seguintes entidades:

1. DESENBAHIA – Agencia de Fomento do Estado da Bahia S.A;
2. FIPECq - Fundação de Previdência Complementar dos Empregados ou Servidores da FINEP, do IPEA, do CNPq, do INPE e do INPA; e
3. RENOSA - Refrigerantes do Noroeste S.A. (Português e Inglês).

APÊNDICE “A”

RESOLUÇÃO CFC N.º 830/98

Aprova a NBC T 11 – IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC n.ºs 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44/98;

CONSIDERANDO que Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no artigo 3º da Resolução

CFC n.º 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a Interpretação Técnica em epígrafe para explicitar o item 11.3 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC n.º 820, de 17 de dezembro de 1997;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Interpretação Técnica, assim discriminada: NBC T 11 – IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis;

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 16 de dezembro de 1998.

Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES

Presidente

Ata.CFC.nº783.

Proc.CFC.nº2/98

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 11 – IT 5

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta Interpretação Técnica (IT) visa explicitar o item 11.3 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, revisada em dezembro de 1977, referente ao Parecer dos Auditores Independentes, nesta IT denominado **Parecer**, título que deve ser usado para distingui-lo dos pareceres ou relatórios emitidos por outros órgãos.

Esta IT não se aplica a relatórios sobre informação contábil parcial, limitada ou condensada, ou a respeito de outras situações especiais.

ESTRUTURA DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

RESPONSABILIDADES

DATA E LOCAL DO PARECER

PARECER SEM RESSALVA

PARECER COM RESSALVA

PARECER ADVERSO

PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO POR LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO

PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO, POR INCERTEZAS

CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DE PARECER SEM RESSALVA

DISCORDÂNCIAS RELATIVAS ÀS PRÁTICAS CONTÁBEIS UTILIZADAS

EXEMPLOS DE PARECER COM RESSALVA OU ADVERSO POR PRÁTICAS CONTÁBEIS INADEQUADAS

DISCORDÂNCIA QUANTO À ADEQUAÇÃO DAS DIVULGAÇÕES

LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS

ESTRUTURA DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

1. O parecer emitido pelo auditor independente, nesta IT denominado auditor, compõe-se, basicamente, de três parágrafos:
 - a) o referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores;
 - b) o relativo à extensão dos trabalhos; e
 - c) o que expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis.
2. Em condições normais, o parecer é dirigido aos acionistas, cotistas ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza desta. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.
3. O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem.

RESPONSABILIDADES

4. O auditor deve mencionar, no seu parecer, as responsabilidades da administração e as suas, evidenciando que:
 - a) a administração é responsável pela preparação e pelo conteúdo das demonstrações contábeis, cabendo ao contabilista que as assina a responsabilidade técnica; e
 - b) o auditor é responsável pela opinião que expressa sobre as demonstrações contábeis objeto dos seus exames.
5. O auditor deve, no seu parecer, declarar se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria.
6. O parecer deve, ainda, conter a descrição concisa dos trabalhos executados pelo auditor, compreendendo: planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos; o volume de transações e o sistema contábil e de controle interno da entidade; execução dos procedimentos com base em teses; avaliação das práticas e das estimativas contábeis adotadas, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
7. O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, da NBC T 11.

DATA E LOCAL DO PARECER

8. Na data do parecer, o dia deve corresponder ao de conclusão dos trabalhos na entidade auditada, objetivando informar ao usuário que foi considerado o efeito, sobre as demonstrações contábeis e sobre o parecer, de transações e eventos ocorridos entre a data de encerramento do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data do parecer.

9. Poderão ocorrer situações em que haverá necessidade de menção de mais de uma data ou atualização da data original. Essas situações decorrem de transações e eventos subsequentes à conclusão dos trabalhos, e anteriores à emissão do parecer, considerados relevantes para as demonstrações contábeis e, conseqüentemente, para a opinião do auditor. Nessas circunstâncias, o auditor poderá optar por uma das duas alternativas:

a) estender os trabalhos até a data do novo evento, de modo a emitir o parecer com a data mais atual; ou

b) emitir o parecer com data dupla, ou seja, mantendo a data original para as demonstrações contábeis, exceto quanto a um assunto específico, adequadamente divulgado nas notas explicativas. Por exemplo: “13 de fevereiro de 19X0, exceto quanto à Nota Explicativa 21 às demonstrações contábeis, para a qual a data é 31 de março de 19X0”.

10. O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.

11. Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar do parecer.

PARECER SEM RESSALVA

12. O parecer sem ressalva é emitido quando o auditor conclui, sobre todos os aspectos relevantes, que:

a) as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; e

b) há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes às demonstrações contábeis.

13. O parecer sem ressalva implica afirmação de que, tendo havido alterações em procedimentos contábeis, os efeitos delas foram adequadamente determinados e revelados nas demonstrações contábeis. Nesses casos, não é requerida nenhuma referência no parecer.

14. O modelo do parecer é aquele do item 11.3.2.3 da NBC T 11.

PARECER COM RESSALVA

15. O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, modificado no parágrafo de opinião, com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. Não é aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer. No caso de limitação na extensão do trabalho, o parágrafo referente à extensão também será modificado, para refletir tal circunstância.

16. Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade, em nota explicativa às demonstrações contábeis.

17. O conjunto das informações sobre o assunto objeto de ressalva, constante no parecer e nas notas explicativas sobre as demonstrações contábeis, deve permitir aos usuários claro entendimento de sua natureza e seus efeitos nas demonstrações contábeis, particularmente sobre a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações.

PARECER ADVERSO

18. Quando o auditor verificar a existência de efeitos que, isolada ou conjuntamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis, deve emitir parecer adverso. No seu julgamento deve considerar, tanto as distorções provocadas, quanto a apresentação inadequada ou substancialmente incompleta das demonstrações contábeis.

19. Quando da emissão de parecer adverso, o auditor deve descrever, em um ou mais parágrafos intermediários, imediatamente anteriores ao parágrafo de opinião, os motivos e a natureza das divergências que suportam sua opinião adversa, bem como os seus principais efeitos sobre a posição patrimonial e financeira, e o resultado do exercício ou período.

20. No parágrafo de opinião, o auditor deve explicitar que, devido à relevância dos efeitos dos assuntos descritos no parágrafo ou parágrafos precedentes, ele é da opinião de que as demonstrações contábeis da entidade não estão adequadamente apresentadas, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1 da NBC T 11.

PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO POR LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO

21. O parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão é emitido quando houver limitação significativa na extensão do exame que impossibilite o auditor de formar opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, ou pela

existência de múltiplas e complexas incertezas que afetem um número significativo de rubricas das demonstrações contábeis.

22. Nos casos de limitações significativas, o auditor deve indicar claramente os procedimentos omitidos e descrever as circunstâncias de tal limitação. Ademais, são requeridas as seguintes alterações no modelo de parecer sem ressalvas:

- a) a substituição da sentença “Examinamos...” por “Fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis...”;
- b) a eliminação da sentença do primeiro parágrafo “Nossa responsabilidade é a de expressar opinião sobre essas demonstrações contábeis”; e
- c) a eliminação do parágrafo de extensão.

23. No parágrafo final do parecer, o auditor deve mencionar claramente que os exames não foram suficientes para permitir a emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis. A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar qualquer desvio relevante que normalmente seria incluído como ressalva no seu parecer e que, portanto, possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO, POR INCERTEZAS

24. Quando a abstenção de opinião decorrer de incertezas relevantes, o auditor deve expressar, no parágrafo de opinião, que, devido à relevância das incertezas descritas em parágrafos intermediários específicos, não está em condições de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis. Novamente, a abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, os desvios relevantes que normalmente seriam incluídos como ressalvas.

CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DE PARECER SEM RESSALVA

25. O auditor pode discordar da administração da entidade quanto:

- a) às práticas contábeis utilizadas; e
- b) à forma de aplicação das práticas contábeis.

DISCORDÂNCIAS RELATIVAS ÀS PRÁTICAS CONTÁBEIS UTILIZADAS

26. Quando as demonstrações contábeis forem afetadas de maneira relevante pela adoção de prática contábil em desacordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, o auditor deve emitir parecer com ressalva ou adverso.

27. Nos seus exames, o auditor pode identificar um ou mais aspectos em que as demonstrações contábeis estão afetadas pela adoção de práticas contábeis inadequadas e que podem representar motivos para ressalva em seu parecer. É de responsabilidade profissional do auditor discutir tais aspectos com a administração da entidade, com a brevidade e a antecedência possíveis, para que ela possa acatar suas sugestões e promover os ajustes contábeis necessários.

28. Essa responsabilidade do auditor decorre do reconhecimento de que, para os usuários, demonstrações contábeis acompanhadas de parecer sem ressalva têm maior utilidade do que aquelas que contenham erros contábeis ou fraudes, mesmo que o parecer que as acompanhe as discrimine e quantifique mediante ressalvas.

29. Os desvios apurados pelo auditor, mas não acatados pela administração, representam divergências para o auditor, o qual deve decidir sobre os efeitos no seu parecer. Essa decisão deve considerar a natureza dos assuntos e sua relevância, e sempre que tiverem, individual ou conjuntamente, efeitos relevantes, o auditor expressará opinião com ressalva ou adversa.

EXEMPLOS DE PARECER COM RESSALVA OU ADVERSO POR PRÁTICAS CONTÁBEIS INADEQUADAS

Provisão insuficiente para créditos de liquidação duvidosa

30. Se o auditor constatar que a provisão constituída pela entidade não é suficiente para cobrir as perdas esperadas na cobrança de suas contas a receber, mesmo que elaborada de acordo com a legislação fiscal ou regulamentação específica, deve emitir parecer com ressalva ou, dependendo da relevância, adverso. Um exemplo de redação poderia ser:

(1)Redação normal.

(2)Redação normal.

“(3) A provisão para créditos de liquidação duvidosa, constituída pela entidade em 31 de dezembro de 19X1, é de R\$...... . Todavia, nosso exame indicou que tal provisão não é suficiente para cobrir as perdas prováveis na realização de tais créditos, sendo a insuficiência não provisionada, naquela data, de aproximadamente R\$...... Consequentemente, em 31 de dezembro de 19X1, o resultado do exercício e o patrimônio líquido estão superavaliados em aproximadamente R\$......, líquidos dos efeitos tributários”.

“(4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da insuficiência de provisão para créditos de liquidação duvidosa comentada no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis...”.

31. Se a insuficiência da provisão for de tal magnitude que requeira parecer adverso, o parágrafo de opinião será:

“(4) Em nossa opinião, devido à relevância dos efeitos da insuficiência da provisão para créditos de liquidação duvidosa, como mencionado no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º, correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC, em 31 de dezembro de 19X1, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

Depreciação não contabilizada ou registrada por valores insuficientes

32. Se a entidade não contabilizou a depreciação em 19X1 ou a registrou por valores insuficientes, cabe ao auditor emitir parecer com ressalva, se os efeitos forem relevantes. Um exemplo de redação poderia ser:

(1) Redação normal.

(2) Redação normal.

“(3) No exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, a entidade deixou de contabilizar a depreciação correspondente à conta de máquinas e equipamentos. Como decorrência desse procedimento, em 31 de dezembro de 19X1 o imobilizado está registrado maior em R\$......, os estoques em processo e acabados estão menores em R\$...... e, por consequência, o patrimônio líquido e o resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 19X1 estão maiores em R\$......, líquidos dos efeitos tributários”.

“(4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da não-contabilização de depreciação, descritos no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente,....”.

Entidades de atividade regulamentada ou sujeitas à legislação específica

33. Há inúmeros setores de atividade que têm legislação, normas ou regulamentos específicos, ditados por órgãos governamentais, que abrangem também critérios contábeis. Algumas dessas entidades prestam serviços públicos, como as de energia elétrica e telefonia, as instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, as empresas de seguros, as empresas de transporte aéreo e outras.

34. Tais entidades têm, como as demais, responsabilidades com seus acionistas, quotistas, debenturistas, instituições financeiras e outros credores, funcionários e público em geral. A prestação de contas a tais usuários é feita, principalmente, por meio de demonstrações contábeis exigidas pela legislação societária ou específica, que devem atender a seus critérios e se elaboradas segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade. Além dessa responsabilidade, tais entidades devem reportar-se aos órgãos governamentais reguladores correspondentes.

35. A responsabilidade do auditor está voltada aos usuários em geral, atendidos pelas demonstrações contábeis divulgadas, devendo emitir sua opinião com base nos Princípios Fundamentais de

Contabilidade. Em face da especificidade das operações dessas entidades, as normas e regulamentos emanados dos órgãos reguladores, cujo teor ainda não conste das Normas Brasileiras de Contabilidade e que não conflitem com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, podem ser admitidos pelo auditor na fundamentação de seu parecer.

36. O modelo de parecer também é aplicável a essas entidades regulamentadas. Assim, os desvios dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, originados na legislação ou nas normas regulamentares específicas, devem ser tratados de maneira idêntica à observada nas demais entidades, contendo ressalva ou opinião adversa, sempre que relevante.

DISCORDÂNCIA QUANTO À ADEQUAÇÃO DAS DIVULGAÇÕES

Exemplo de parecer com ressalva – Demonstrações contábeis incompletas – Falta da demonstração das origens e aplicações de recursos

37. O modelo de parecer abrange todas as demonstrações requeridas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, que representam as informações contábeis mínimas. A falta de uma ou mais dessas demonstrações contábeis requer ressalva no parecer dos auditores. Supondo-se a ausência da demonstração das origens e aplicações de recursos, o parecer dos auditores independentes terá a seguinte forma:

(1) Redação normal, excluída a menção à demonstração das origens e aplicações de recursos.

(2) Redação normal.

“(3) A entidade deixou de apresentar a demonstração de origens e aplicações de recursos para os exercícios findos em 31 de dezembro de 19X1 e 19X0, requerida como parte das informações contábeis mínimas”.

“(4) Em nossa opinião, exceto pela falta de demonstração das origens e aplicações de recursos, que resulta em divulgação incompleta, as demonstrações contábeis...”.

Omissão de informação relevante – Nota explicativa omissa ou falha

38. Se uma entidade omitir uma nota explicativa, necessária à adequada análise e interpretação das demonstrações contábeis, o auditor deve mencionar o fato em parágrafo intermediário de seu parecer. Por ser informação relevante, o parágrafo de opinião terá ressalva, como segue:

“(4) Em nossa opinião, exceto pela falta das informações mencionadas no parágrafo precedente, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, ...”.

LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO

39. Como o auditor somente pode emitir parecer sem ressalva quando seu exame foi realizado de acordo com as normas de auditoria e, portanto, com a aplicação de todos os procedimentos necessários nas circunstâncias, a existência de limitações na extensão de seu trabalho, como as descritas nos itens seguintes, pode obrigá-lo a emitir parecer com ressalva ou com abstenção de opinião.

Limitações impostas pela administração da entidade

40. A limitação na extensão do trabalho do auditor pode, às vezes, ser imposta pela administração da entidade, mediante situações como:

- a) o não-acompanhamento da contagem física de estoques;
- b) a não-solicitação de confirmação de saldos e/ou informações diretamente com devedores, credores ou outras fontes externas;
- c) demonstrações contábeis de controladas ou coligadas não auditadas, representativas de investimentos relevantes na entidade auditada;
- d) limitação à aplicação de procedimentos usuais de auditoria que se refiram, direta ou indiretamente, a elementos importantes das demonstrações contábeis; e
- e) registros contábeis inadequados.

41. Quando o auditor puder satisfazer-se, no referente às situações citadas, pela aplicação de procedimentos alternativos, não existe limitação significativa na extensão de seu trabalho e, assim, não é necessária menção, em seu parecer, dessa limitação e do uso dos procedimentos alternativos.

Limitações circunstanciais

42. Uma limitação na extensão do trabalho do auditor pode ser imposta pelas circunstâncias, como a época da sua contratação, que o impossibilite de acompanhar a contagem física dos estoques, ou quando da ocorrência de sinistros. Nessas circunstâncias, o auditor deve tentar utilizar procedimentos alternativos, a fim de obter evidências de auditoria suficientes para emitir seu parecer. Se os procedimentos alternativos não lhe permitirem evidência suficiente, o auditor deve manifestar tal limitação em seu parecer.

Reflexos das limitações no parecer

43. Quando houver limitação na extensão do trabalho, imposta pela administração da entidade ou pelas circunstâncias, e que determine a emissão de parecer com ressalva, o auditor deve descrever a limitação e mencionar a possibilidade de eventuais ajustes que poderiam ser constatados caso não houvesse a limitação.

44. O auditor deve julgar a importância dos procedimentos de auditoria omitidos, considerando a natureza, a relevância e a abrangência dos efeitos potenciais em relação às demonstrações contábeis. Se os efeitos estiverem relacionados com muitos itens das demonstrações contábeis, é provável que esse impacto seja maior do que quando as limitações se referirem a um item ou a um número limitado de itens. Limitações relativas a um único item e que não representem parcela substancial da posição patrimonial e financeira e/ou do resultado das operações normalmente resultarão em parecer com ressalva, embora também possa sê-lo sem ressalva, se o auditor concluir que o efeito não é relevante. As limitações nos procedimentos aplicáveis a muitos itens e que tenham efeitos potenciais relevantes devem resultar em abstenção de opinião.

Ressalva por limitação sobre item relevante – Estoques

45. Se, por exemplo, o auditor for contratado após o encerramento do exercício e não conseguir firmar opinião sobre a existência física dos estoques, sendo estes relevantes no conjunto das demonstrações contábeis, mas não a ponto de exigirem abstenção de opinião, um exemplo de redação poderia ser:

“(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as respectivas...”.

“(2) Exceto pelo mencionado no parágrafo 3º, nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: ...”.

“(3) Pelo fato de termos sido contratados pela Empresa ABC após 31 de dezembro de 19X1, não acompanhamos os inventários físicos dos estoques de 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, nem foi possível firmar juízo sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria”.

“(4) Em nossa opinião, exceto pelos efeitos de possíveis ajustes que poderiam resultar da aplicação dos procedimentos de auditoria omitidos, mencionados no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, ...”.

“(5) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas.”

Abstenção de opinião por limitação sobre item extremamente relevante – Estoques

46. Ainda com base no exemplo do item anterior, mas supondo agora que os estoques tivessem valor muito significativo e com efeitos potenciais relevantes em relação às demonstrações contábeis, não bastará parecer com ressalva, sendo necessária abstenção de opinião.

Neste caso, o parecer poderia ter a seguinte redação:

“(1) Fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis da Empresa ABC, relativas ao exercício social findo em 31 de dezembro de 19X1, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração”.

“(2) Pelo fato de termos sido contratados pela Empresa ABC após 31 de dezembro de 19X1, não acompanhamos as contagens físicas dos estoques em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, nem foi possível firmarmos opinião sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria.”

“(3) Devido à relevância dos procedimentos omitidos, conforme mencionado no parágrafo 2º, a extensão do nosso exame não foi suficiente para nos possibilitar expressar, e por isso não expressamos, opinião sobre as demonstrações contábeis da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, referidas no parágrafo 1º.”

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS

47. Quando o auditor emite seu parecer sobre demonstrações contábeis do ano corrente e do ano anterior, deve avaliar o impacto, sobre estas últimas, de circunstâncias e eventos de que eventualmente tome conhecimento ao examinar as demonstrações do exercício atual. Dependendo da relevância desse impacto, o auditor deve avaliar a necessidade de emitir parecer, sobre aquelas demonstrações contábeis, diferente do anteriormente emitido.

Primeira auditoria de uma entidade

48. Nos casos de primeira auditoria de uma entidade que divulgue comparativamente os valores relativos ao exercício anterior, o auditor deve, no parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis examinadas, fazer menção exclusiva ao exercício examinado e destacar, em parágrafo específico, o fato de que as demonstrações contábeis do exercício anterior não foram examinadas por auditores independentes, expressando a abstenção de opinião sobre elas.

49. Para expressar opinião sem ressalva acerca das demonstrações contábeis do exercício atual, são necessários procedimentos de auditoria sobre os saldos de encerramento do exercício anterior quanto às contas de formação histórica e quanto à verificação da uniformidade de aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

50. Se tais procedimentos foram efetuados e não evidenciaram nenhuma situação que represente limitação no exame do exercício atual, a redação do parecer pode obedecer ao seguinte modelo:

“(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as ...”.

“(2) Nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: ...”.

“(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos, referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.”

“(4) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas.”

51. Se os procedimentos adicionais sobre os saldos de encerramento não tiverem a extensão necessária que permita ao auditor segurança quanto à não-existência de efeitos relevantes sobre o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos, ele deve decidir a espécie de opinião a ser emitida, em função dos efeitos potenciais e da evidência de que disponha em relação a tais demonstrações contábeis, podendo optar por opinião com ressalva ou até por abstenção de opinião. Nessas circunstâncias, o parecer com ressalva, relativo ao exercício atual, poderia ter a seguinte redação:

“(1) Examinamos o balanço patrimonial da Empresa ABC, levantado em 31 de dezembro de 19X1, e as ...”.

“(2) Exceto pelo mencionado no parágrafo 3º, nosso exame foi conduzido de acordo com as normas de auditoria e compreendeu: (a) o planejamento ...”.

“(3) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos e, conseqüentemente, não emitimos opinião sobre elas. Além disso, os procedimentos adicionais aplicados, decorrentes de primeira auditoria, sobre transações e valores que compõem os saldos em 31 de dezembro de 19X0, não foram suficientes para assegurar que eventuais distorções nos referidos saldos não tenham efeitos relevantes sobre o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos do exercício findo em 19X1”.

“(4) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, bem como – exceto quanto aos efeitos de possíveis ajustes que poderiam resultar do exame das demonstrações contábeis do exercício anterior, conforme comentado no parágrafo 3º - o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade”.

Demonstrações contábeis comparativas quando as do exercício anterior foram examinadas por outros auditores

52. Quando as demonstrações contábeis são divulgadas de forma comparativa com as do exercício anterior e há mudança de auditores, surge a questão do tratamento dos pareceres relativos aos dois exercícios.

53. A entidade auditada pode optar por publicar o parecer relativo ao atual exercício e também o parecer dos que examinaram o exercício anterior. Nesse caso, o auditor do exercício corrente referir-se-á em seu parecer somente às demonstrações contábeis do exercício que examinou.

54. Todavia, nada impede a divulgação somente do parecer relativo ao último exercício. Neste caso, o auditor deve mencionar nele que as demonstrações contábeis do exercício anterior foram examinadas por outros auditores, referindo a data do parecer destes, expressando as eventuais ressalvas, seus efeitos e possíveis reflexos no exercício atual.

55. Como mencionado no parágrafo 51, para expressar opinião sem ressalva sobre as demonstrações contábeis do exercício atual, o auditor deve aplicar procedimentos de auditoria sobre os saldos existentes no encerramento do exercício anterior, incluindo a verificação da uniformidade de aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade. Quando as demonstrações contábeis do ano anterior forem examinadas por outro auditor, parte da evidência necessária sobre aqueles saldos poderá ser obtida mediante a revisão dos seus papéis de trabalho.

56. Nessa circunstância, o parecer, nos parágrafos de identificação e de opinião, referir-se-á somente ao exercício atual e em parágrafo próprio, será mencionado que o exame do exercício anterior foi efetuado por outro auditor. Exemplo:

“(4) As demonstrações contábeis relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X0 foram examinadas por auditores independentes, que emitiram parecer, sem ressalva (ou indicar as correspondentes ressalvas), datado de de de 19X1”.

Reflexos quando houver aceitação do trabalho de outros auditores

57. Quando o auditor aceita o parecer de outros auditores, por não ter evidências que indiquem restrições aos seus trabalhos e conclusões, deve destacar no seu parecer a divisão de responsabilidades.

58. Assim, por exemplo, quando as demonstrações contábeis de entidades controladas e/ou coligadas, correspondentes a investimentos relevantes, foram auditadas por outro auditor, que tenha emitido parecer sem ressalva sobre elas, a redação do parecer poderá ser a seguinte:

“(1) Examinamos os balanços ... administração. Nossa responsabilidade ... contábeis. As demonstrações contábeis da controlada X S.A, relativas aos exercícios findos em 31 de dezembro de 19X1 e 19X0 , foram examinadas por outros auditores independentes, e a nossa opinião, no que diz respeito aos investimentos no valor de R\$......, em 31 de dezembro de 19X1 (19X0 – R\$......), e dos resultados decorrentes dessa controlada, no valor de R\$......, em 31 de dezembro de 19X1 (19X0 – R\$), está baseada no parecer desses auditores.”

(2) Redação normal.

“(3) Em nossa opinião, com base em nossos exames e no parecer de outros auditores independentes, as demonstrações contábeis...”.

59. Entende-se, nesse exemplo, que os dados indispensáveis, referentes aos investimentos na controlada e/ou coligada, estão adequadamente divulgados em notas explicativas.

60. A referência ao parecer dos outros auditores, mesmo sem a indicação do conteúdo de sua opinião, significa que:

“(a) o parecer dos outros auditores não teve ressalvas ou teve ressalvas que não afetam a posição patrimonial e financeira e os resultados da investidora”; e

“(b) não há nenhuma restrição aos seus trabalhos e conclusões”.

61. Quando, todavia, o outro auditor emitiu parecer com ressalva, adverso, ou com abstenção de opinião, o auditor deve analisar se o motivo é de tal relevância que afete o seu próprio parecer, em relação às demonstrações contábeis da investidora. Neste caso, o auditor deve ampliar a referência feita no parágrafo intermediário, indicando a data do parecer, a natureza do problema e seus efeitos nas demonstrações contábeis da investidora.

62. Quando os efeitos não forem relevantes, não é necessário mencioná-los no parecer do auditor da investidora.

Reflexo quando o auditor não puder utilizar o trabalho dos outros auditores

63. O auditor deve emitir parecer com ressalva ou abstenção de opinião quando concluir, baseado nos procedimentos recomendados, que o trabalho dos outros auditores não pode ser utilizado, e que não pode aplicar procedimentos adicionais suficientes com relação às demonstrações contábeis da controlada e/ou coligada, ou ao item sobre o qual os outros auditores emitiram parecer.

APENDICE “B”

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos administradores e acionistas
DESENBAHIA – AGÊNCIA DE FOMENTO DO ESTADO DA BAHIA S.A.

1 Examinamos o balanço patrimonial da DESENBAHIA – Agência de Fomento do Estado da Bahia S.A., em 31 de dezembro de 2004 e de 2003 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas e ao semestre findo em 31 de dezembro de 2004, elaborados sob a responsabilidade da sua administração. Nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2 Nossos exames foram conduzidos em conformidade com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil e compreenderam: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da Agência; b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da Agência e da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3 Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo no. 1 representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da DESENBAHIA – Agência de Fomento do Estado da Bahia S.A., em 31 de dezembro de 2004 e de 2003, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas e ao semestre findo em 31 de dezembro, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Salvador, 03 de fevereiro de 2005.

Orlando Octávio de Freitas Júnior
Sócio-Contador
CRC 1SP178871/O-4 “S” BA
BDO Trevisan Auditores Independentes
CRC 2SP013439/O-5 “S” BA

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos administradores, participantes e patrocinadores da FIPECq - Fundação de Previdência Complementar dos Empregados ou Servidores da FINEP, do IPEA, do CNPq, do INPE e do INPA

1 Examinamos os balanços patrimoniais da FIPECq - Fundação de Previdência Complementar dos Empregados ou Servidores da FINEP, do IPEA, do CNPq, do INPE e do INPA, em 31 de dezembro de 2004 e de 2003, e as respectivas demonstrações do resultado e do fluxo financeiro correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, apresentadas de acordo com a legislação específica aplicável às Entidades Fechadas de Previdência Complementar, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis. A determinação da composição das provisões matemáticas e da formação de fundos e reservas foi conduzida sob a responsabilidade de atuário externo e a nossa opinião, no que se refere à adequação dos cálculos atuariais, está baseada exclusivamente no parecer desse atuário externo.

2 Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil e compreenderam: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da Fundação; b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados e c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da Fundação, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3 Em nossa opinião, baseados em nossos exames e no parecer do atuário externo sobre a adequação dos cálculos atuariais (provisões matemáticas, formação de fundos e reservas), as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1 representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da FIPECq - Fundação de Previdência Complementar dos Empregados ou Servidores da FINEP, do IPEA, do CNPq, do INPE e do INPA, em 31 de dezembro de 2004 e de 2003, a apuração de seu resultado e seu fluxo financeiro para os exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos administradores, participantes e patrocinadores da FIPECq - Fundação de Previdência Complementar dos Empregados ou Servidores da FINEP, do IPEA, do CNPq, do INPE e do INPA

4 Conforme mencionado na nota explicativa nº 10, a partir do mês de julho de 1994, a Fundação iniciou o pagamento dos benefícios relativos ao Plano de Previdência Especial - PPE e ao Plano de Benefícios Saldados - PBS, destinados aos servidores amparados pelo Regime Jurídico Único, embora os planos ainda estejam pendentes de aprovação pela Secretaria de Previdência Complementar - SPC do Ministério de Previdência Social - MPS. A Fundação, baseada em seus consultores jurídicos, entende que esses planos não sofrerão alterações em função do direito adquirido.

5 Conforme mencionado na nota explicativa nº 09, foi utilizado, até 31 de dezembro de 2004, o montante de R\$ 3.460 mil (R\$ 4.068 mil em 2003) do fundo administrativo para cobrir o déficit apresentado no programa assistencial, cujas atividades foram encerradas em abril de 2003. A cobertura de resultados de um programa por outro contraria as normas regulamentares da Secretaria de Previdência Complementar – SPC, porém, considerando esse fato atípico, a Fundação solicitou autorização dessa transferência contábil à SPC em 16 de junho de 2003, pendente de aprovação até então.

6 Conforme mencionado na nota explicativa nº 11, a Fundação possui fundos de investimentos administrados pelo Banco Santos S/A, que se encontra em processo de intervenção pelo Banco Central do Brasil. Dessa forma, os cotistas dos fundos de investimentos encontram-se em tratativas de negociação com o interventor do Banco Santos, cujo desfecho favorável desse assunto está condicionado ao sucesso dessas negociações.

Brasília, 28 de janeiro de 2005.

Alexandre Ralf Slavic
Sócio-Contador
CRC 1SP207032/O-5 "S" DF
BDO Trevisan Auditores Independentes
CRC 2SP013439/O-5 "S" DF

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos administradores e acionistas da
Refrigerantes do Noroeste S.A.

- 1 Examinamos os balanços patrimoniais da Refrigerantes do Noroeste S.A. e os balanços patrimoniais consolidados da Refrigerantes do Noroeste S.A. e empresas controladas em 31 de dezembro de 2004 e de 2003 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
- 2 Nossos exames foram conduzidos em conformidade com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil e compreenderam: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume das transações e os sistemas contábil e de controles internos da empresa; b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da empresa, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
- 3 Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1 representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Refrigerantes do Noroeste S.A., bem como a posição patrimonial e financeira consolidada da Refrigerantes do Noroeste S.A. e empresas controladas, em 31 de dezembro de 2004 e de 2003, os resultados de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Várzea Grande, 04 de fevereiro de 2005.

Alexandre Ralf Slavic
Sócio- Contador
CRC 1SP207032/0-5 "S" MT
BDO Trevisan Auditores Independentes
Independentes
CRC 2SP013439/O-5 "S" MT

INDEPENDENT AUDITORS' OPINION

To the management and quota holders of
Renosa Indústria Brasileira de Bebidas Ltda.

- 1 We have examined the balance sheet of Renosa Indústria Brasileira de Bebidas Ltda., as of December 31, 2004 and 2003, and respective statements of income, changes in the quota holders' equity and in financial position, corresponding to the period then ended, prepared under the responsibility of the Company's management. Our responsibility is to express an opinion on such financial statements based on our audit.
- 2 Our work was conducted in accordance with the audit standards accepted in Brazil and comprised: (a) planning of the work, taking into consideration the significance of the balances, volume of transactions, as well as accounting and internal control system of the Company; (b) examining, on a test basis, evidence supporting the amounts and disclosures in the financial statements; and (c) assessing the accounting principles used and the more significant accounting estimates made by the management, as well as the presentation of the financial statements taken as a whole.
- 3 In our opinion, the financial statements referred to in paragraph 1, present fairly in all material aspects, the equity and financial position of Renosa Indústria Brasileira de Bebidas Ltda., as of December 31, 2004 and 2003, the statements of income, changes in stockholders' equity and changes in financial position for the fiscal year then ended, in accordance with the accounting standards accepted in Brazil.

Várzea Grande, February 4, 2005.

Alexandre Ralf Slavic
Partner-Accountant
CRC 1SP207032/O-5 "S" MT
BDO Trevisan Auditores Independentes
CRC 2SP013439/O-5 "S" MT

7 – ANEXO

ANEXO “A”, trata da carta de responsabilidade da Administração;

ANEXO “B”, trata do relatório de revisão limitada.

ANEXO “A”

Em atendimento às Normas e Procedimentos de Auditoria Independente, conforme disposto no ítem 11.2.14, subítens 11.2.14.1 e 11.2.14.2, da Resolução CFC Nº 820, de 17 de dezembro de 1997, das Normas de Auditoria das Demonstrações Contábeis, a qual estabelece:

O auditor deve obter carta que evidencie a responsabilidade da administração quanto às informações e dados e à preparação e apresentação das demonstrações contábeis submetidas aos exames de auditoria.

A carta de responsabilidade deve ser emitida com a mesma data do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis a que ela se refere. (NBC T 11 - Resolução CFC nº 820, 1997).

O escopo do trabalho do Auditor Independente não consiste em detecção de fraude, por esse motivo o Auditor no decorrer de seu trabalho tem o direito de aceitar as informações fornecidas pela administração da empresa auditada como sendo fidedignas, contudo para subsidiar tal direito, bem como para atender aos procedimentos previstos nas normas de auditoria, o Auditor deve obter junto a administração da empresa auditada, uma carta de responsabilidade da Administração, devidamente assinada, na data do parecer, e assegurando a fidalguia das informações fornecidas ao Auditor.

Segue um modelo de carta de responsabilidade da administração:

CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

_____ de _____ de _____
 (cidade) , (dia) (mês) (ano)
 (MESMA DATA DO PARECER)

À
 Empresa de Auditoria
 Endereço da Empresa de Auditoria

Carta da Administração da (nome da empresa), referente às demonstrações contábeis findas em (data).

Prezados senhores,

A presente refere-se aos exames efetuados por V.Sas. nas demonstrações contábeis de nossa empresa, correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 200X e está sendo emitida em atendimento às exigências das Normas de Auditoria Independente, aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, cuja apresentação e divulgação adequada é de nossa responsabilidade.

Nesse sentido, estamos confirmando as seguintes informações:

- 1 Os sistemas contábeis e de controles internos adotados pela empresa no período são de nossa responsabilidade, sendo adequados ao tipo de atividade e volume de transações que nossa empresa possui.
- 2 Todas as transações efetuadas no período por nossa empresa foram devidamente registradas na contabilidade, de acordo com a legislação vigente. (Caso haja exceção em função de legislação específica, como é o caso de empresas de *Leasing*, ou diferimento de gastos de reestruturação em instituições financeiras, a mesma está sendo adequadamente divulgada).
- 3 A empresa tem cumprido todas as disposições de seus contratos. Em caso de descumprimento, resultaria um efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.
- 4 Nossa administração cumpriu todas as normas e regulamentos a que a empresa está sujeita e não houve qualquer comunicação referente à inobservância de exigências de autoridades regulamentadoras com respeito a aspectos financeiros.
- 5 Foram adequadamente contabilizados e divulgados nas demonstrações contábeis:
 - transações e saldos com partes relacionadas;
 - prejuízos ou lucros decorrentes de compromissos de compras e vendas

- acordos para a recompra de ativos anteriormente vendidos;
 - ativos dados em garantia e
 - acordo de acionistas ou de gestão sobre ativos.
- 6 Não temos planos ou intenções que possam afetar substancialmente o valor ou a classificação de ativos e passivos constantes das demonstrações contábeis.
- 7 Todos os livros, registros contábeis, documentação comprobatória e todas as atas ou minutas de reuniões dos acionistas ou sócios, reuniões da diretoria, alterações contratuais ou estatutárias, cuja ata, ou documento, ainda não tenha sido preparada, foram colocados à sua disposição.
- 8 Não há qualquer trabalho sendo executado por órgãos reguladores que possa afetar as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1.
- 9 Não existem fraudes ou irregularidades pendentes envolvendo a administração ou empregados, que possam ter efeito significativo sobre os sistemas de controles internos ou sobre as demonstrações contábeis.
- 10 A empresa possui documentação e títulos de propriedade para todos os seus ativos e não tem ônus ou gravames sobre os seus ativos que não os mencionados na nota explicativa no. _____.
- 11 As estimativas foram contabilizadas com base em dados consistentes confirmados por nossos assessores jurídicos (ou outros assessores), quando necessário.
- 12 Não há quaisquer contingências fiscais, trabalhistas, previdenciárias, comerciais e legais que possam afetar a situação financeira e patrimonial da empresa e influir significativamente na sua avaliação como empreendimento em continuidade. OS ADVOGADOS QUE PRESTAM SERVIÇOS À EMPRESA ESTÃO ABAIXO RELACIONADOS:
- ou
- As contingências fiscais, trabalhistas, previdenciárias, comerciais e legais, que reconhecemos existir nesta data são:
(Descrever)
- O reconhecimento (ou não) destas contingências está fundamentado no parecer de nossos assessores jurídicos, cuja cópia já entregamos a V.Sas.
- 13 Não é de nosso conhecimento qualquer evento subsequente à data do encerramento do exercício até a presente data, que possa afetar de forma relevante à posição patrimonial e financeira, bem como o resultado do período.
- 14 Não há nenhum fato conhecido que possa impedir a continuidade normal das atividades da empresa.
- 15 Julgamos que os seguros contratados foram efetuados em valores suficientes para cobrir eventuais sinistros que possam ocorrer, impedindo a continuidade normal dos negócios sociais.

- 16 Os ativos de curto e longo prazos, quando aplicável, foram provisionados ao seu valor provável de realização ou de recuperação.
- 17 Todas as informações a respeito de instrumento financeiro, incluindo derivativos, bem como o resultado apurado por estas operações, foram adequadamente reveladas nas demonstrações contábeis.
- 18 As demonstrações contábeis objeto de nossos exames, devidamente registradas em nossos livros fiscais e comerciais, podem ser assim identificadas:

Valor R\$ mil

Total do ativo
Total do patrimônio líquido
Lucro/(prejuízo) líquido do exercício

- 19 Outros esclarecimentos (se houver).

Atenciosamente,

DIRETOR (ES)
(nome e cargo)

CONTADOR
(nome e no. de registro do CRC)

ANEXO “B”

A revisão limitada das demonstrações contábeis compreende a realização de uma série de procedimentos com o objetivo de verificar se os critérios contábeis adotados para a elaboração das mesmas, estão em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e se foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior. (NBC-T-11, aprovadas pela Resolução CFC nr. 700/91).

A revisão limitada compreende no exame das demonstrações de caráter superficial.

A revisão limitada pode revelar assuntos relevantes, contudo o relatório emitido, fruto do trabalho de revisão limitada, não dá segurança de que todos os assuntos relevantes foram divulgados.

A revisão limitada é exigida durante o exercício, ou seja, antes do fechamento do exercício de empresas de capital aberto, instituição financeira e de seguro.

Uma demanda de relatório de revisão limitada pode surgir quando uma empresa, que teve suas demonstrações financeiras auditadas no fim do exercício, deseja obter financiamento junto ao Banco, e então este Banco pode sugerir que seja efetuado um trabalho de revisão limitada que compreende no exame superficial da data do balanço até a data de corte do relatório.

No relatório de revisão limitada, o Auditor não emite uma opinião, como no caso do parecer, conforme segue:

SUGESTÃO DE RELATÓRIO SOBRE A REVISÃO LIMITADA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS RELATÓRIO SOBRE REVISÃO LIMITADA

Aos administradores da Entidade X

1. Efetuamos uma revisão limitada do balanço patrimonial da Entidade X em de _____ de _____ 19XX e das correspondentes demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos para o período de meses findo naquela data.

2. Nossa revisão foi efetuada de acordo com as mesmas normas específicas estabelecidas pelo Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON e consistiu, principalmente, na aplicação de procedimentos de revisão analítica dos dados financeiros e na averiguação dos critérios adotados na elaboração das demonstrações contábeis em de _____ de _____ 19XX junto aos responsáveis pelas áreas contábil e financeira (*). Considerando que esta revisão não representou um exame de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, não estamos expressando um opinião sobre as referidas demonstrações contábeis.

3. Baseados em nossa limitada, não temos conhecimento de qualquer modificação relevante que deva ser feita nas demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1, para que as mesmas estejam de acordo com Princípios Fundamentais de Contabilidade, e concluímos que tais Princípios foram aplicados com uniformidade em relação aos do exercício anterior.

Caso aplicável, acrescentar: "Além disso, conforme determinado pelo IBRACON, aplicamos também os procedimentos de auditoria adicionais à revisão limitada, visto que não foi de nossa responsabilidade o exame de auditoria das demonstrações contábeis anteriores da Entidade" ou "visto que as demonstrações contábeis anteriores da Entidade não foram objeto de exame por auditores independentes

Nota:

Caso haja ressalvas, estas devem ser divulgadas em parágrafo i . intermediário, e o Parágrafo de opinião passaria a ser "... com base em nossa revisão limitada, exceto quanto ao(s) assunto(s) mencionado(s) no Parágrafo X, não temos conhecimento de nenhuma outra modificação relevante".