

IBRACON NPA nº 01 - Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis

INTRODUÇÃO

1. O objetivo do presente Pronunciamento é o de orientar os auditores independentes quanto à forma e ao conteúdo de seu parecer, emitido como resultado da auditoria independente das demonstrações contábeis de qualquer entidade.

2. Este Pronunciamento não se aplica a demonstrações contábeis não auditadas cuja preparação ou ajuda na preparação tenha sido solicitada a um auditor e, tampouco, se aplica a relatórios sobre informação contábil incompleta ou resumida ou a respeito de outras apresentações especiais.

NORMAS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA INDEPENDENTE

3. As Normas Profissionais de Auditoria Independente compreendem:

- Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis',
- Normas Profissionais de Auditor Independente;
- Orientações sobre Educação e Formação Técnica e Profissional do Auditor.

A auditoria independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica no que for pertinente.

4. Normas de Auditoria Independente definem que o auditor deve obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas, abrangendo os seguintes aspectos:

- a. Se as demonstrações contábeis foram preparadas, de acordo com práticas contábeis adequadas e condizentes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.
- b. Se as demonstrações contábeis atendem aos principais requisitos legais, regulamentares e societários.
- c. Se o conjunto das informações apresentadas pelas demonstrações contábeis é condizente com o conhecimento do auditor sobre os negócios e as práticas operacionais da entidade.
- d. Se há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes para uma adequada apresentação das demonstrações contábeis.

5. O parecer dos auditores independentes é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis quanto ao adequado atendimento, ou não, a todos os aspectos relevantes dos assuntos tratados no item 4.

ELEMENTOS BÁSICOS DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

6. O parecer emitido pelo auditor independente compõe-se, basicamente, de três parágrafos, como se segue:

- a. Parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores.

- b. Parágrafo referente à extensão dos trabalhos.
- c. Parágrafo referente à opinião sobre as demonstrações contábeis.

TERMINOLOGIA

Intitulação

7. Visando à uniformização, a terminologia 'Parecer do(s) Auditor(es) Independente (s)' deverá ser empregada conforme definido nas Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Opinião dos auditores

8. Para os fins deste Pronunciamento, a expressão 'opinião dos auditores' refere-se à parte do parecer na qual o auditor expressa sua conclusão.

Extensão dos trabalhos

9. A palavra 'extensão' refere-se à abrangência dos trabalhos do auditor; a expressão 'parágrafo da extensão' refere-se, portanto, a essa parte do parecer dos auditores independentes.

10. Recomenda-se, assim, que não sejam usadas as expressões 'escopo' ou 'parágrafo do escopo' para referir-se à extensão.

Demonstrações contábeis ou demonstrações financeiras

11. A expressão 'demonstrações contábeis' é utilizada para referir-se às informações contábeis que, no Brasil, abrangem o balanço patrimonial e as demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos ou outras aplicáveis a setores específicos de atividade ou requeridas por órgãos reguladores, as quais, juntamente com as notas explicativas correspondentes, formam um conjunto de dados e informações básicos sobre os quais o auditor emite seu parecer. Entretanto, a legislação societária e, posteriormente, a legislação fiscal e outras consagraram o uso da expressão 'demonstrações financeiras' para o mesmo conjunto de informações. Assim, a expressão 'demonstrações financeiras' tem exatamente o sentido da expressão 'demonstrações contábeis', e vice-versa.

DISCRIMINAÇÃO E SIGNIFICADO DOS ELEMENTOS BÁSICOS DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Geral

12. Considerando que o auditor, ao emitir seu parecer, assume responsabilidade inclusive de ordem pública, é essencial que nesse sejam incluídos os elementos básicos discriminados nos parágrafos seguintes.

Título

13. O título 'Parecer dos Auditores Independentes' deve ser usado, como já exposto anteriormente. Isso ajuda o leitor a identificá-lo e distingui-lo dos pareceres ou relatórios emitidos por outros órgãos, como, por exemplo, o da

administração e o do conselho fiscal.

Destinatário

14. Normalmente, o parecer deve ser endereçado aos acionistas e/ou à administração da entidade cujas demonstrações contábeis estejam sendo auditadas. Em outras circunstâncias, o parecer deverá ser dirigido ao contratante dos serviços.

Identificação das demonstrações contábeis

15. O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando o nome da entidade a que correspondem, bem como a(s) data(s) e período(s) abrangido(s).

Responsabilidades

16. O auditor deve mencionar, no seu parecer, as responsabilidades da administração e as suas, de modo a evidenciar que:

- a. a administração é responsável pela preparação e conteúdo das demonstrações contábeis;
- b. o auditor independente é responsável por expressar opinião sobre as demonstrações contábeis como resultado do seu exame.

Referência à extensão dos trabalhos

17. O auditor deve, no seu parecer, declarar se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria. Normas de auditoria significam aquelas emitidas ou aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Na ausência de disposições específicas, prevalecem as normas já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.

18. O parecer deverá, ainda, conter a descrição concisa dos trabalhos executados pelo auditor, compreendendo: planejamento dos trabalhos; avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade; execução dos exames com base em testes; avaliação das práticas e das estimativas contábeis adotadas, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Opinião sobre as demonstrações contábeis

19. O parecer deve expressar, claramente, a opinião do auditor sobre se as demonstrações contábeis da entidade representam adequadamente ou não representam, em todos os aspectos relevantes:

- a. sua posição patrimonial e financeira;
- b. o resultado de suas operações para o período a que correspondem;
- c. as mutações de seu patrimônio líquido para o período a que correspondem;
- d. as origens e aplicações de seus recursos para o período a que correspondem.

20. A opinião do auditor deve ter como base e fazer referência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade como definidos e aceitos em nosso país. Em outra seção deste Pronunciamento (parágrafos 26 a 32), estão descritos o entendimento e o significado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Data do parecer

21. O parecer deve ser datado, visando informar ao leitor que o auditor considerou o efeito, sobre as demonstrações contábeis e sobre seu parecer, de eventos ou transações da entidade, dos quais ele teve conhecimento, ocorridos entre a data de encerramento do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data do parecer.

22. Na data do parecer, o dia deve corresponder ao de conclusão dos trabalhos na entidade auditada.

23. Poderão ocorrer situações em que haverá necessidade de menção de mais de uma data ou atualização da data original. Esse assunto será objeto de outro pronunciamento.

Assinatura

24. O parecer dos auditores independentes deve ser assinado pelo contador responsável pelos trabalhos e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade. Caso o trabalho tenha sido executado por empresa de auditoria, seu nome e seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar no parecer.

Endereço do auditor

25. O parecer dos auditores independentes deve indicar, ainda, o endereço do auditor, bastando para tal a menção da cidade onde o auditor tem o escritório responsável pelo atendimento à entidade a que se refere o parecer.

OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Significado

26. Para fins das Normas de Auditoria vigentes no Brasil e no que se refere a seu significado no parecer dos auditores, a expressão 'Princípios Fundamentais de Contabilidade' é um termo técnico - contábil que compreende os princípios, convenções, regras, normas e procedimentos que definem as práticas contábeis aceitas num período determinado.

Incluem, assim, os parâmetros ou princípios de aplicação geral, como também as práticas e procedimentos detalhados. Tais Princípios Fundamentais de Contabilidade proporcionam regras de avaliação e apresentação das informações contábeis.

27. Dentro desse espírito, os Princípios Fundamentais de Contabilidade são aqueles vigentes e aceitos pela profissão contábil em nosso país, considerados como tais os constantes das Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e dos pronunciamentos do IBRACON. Outros organismos, tais como a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil, a Superintendência de Seguros Privados etc., emitem normas reguladoras às instituições sujeitas às suas regras. Tais normas devem ser avaliadas pelos auditores quanto à sua consonância em relação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O julgamento do auditor

28. A opinião do auditor de que as demonstrações contábeis representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos de uma entidade, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, deve ser baseada no seu julgamento de que:

- a. as práticas contábeis utilizadas são de aceitação geral e apropriadas às circunstâncias;
- b. as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, contêm informações suficientes sobre assuntos que possam afetar seu uso, entendimento e interpretação;
- c. as informações apresentadas nas demonstrações contábeis estão classificadas e agrupadas de uma maneira apropriada.

29. O julgamento do auditor e a expressão, na sua opinião, de que 'representam adequadamente' consideram as demonstrações contábeis tomadas em conjunto e tal julgamento e opinião devem ser formados em relação a padrões preestabelecidos, que, no caso, são os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Tais princípios reconhecem que a contabilização das transações requer o uso de aproximações e estimativas, sujeitas a um julgamento profissional fundamentado, pois muitos itens, nas demonstrações contábeis, não podem ser avaliados com precisão. Portanto, quando o auditor se refere à adequação da apresentação, não pretende que seja absoluta. Antes, o auditor está declarando que, dentro de uma margem razoável de tolerância, as demonstrações contábeis estão sendo apresentadas numa base apropriada para o conjunto de atividades da entidade.

30. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade estão estabelecidos para permitir ao auditor compreensão e formação de sua opinião. Há, todavia, diversas circunstâncias particulares que requerem do auditor um julgamento quanto à aceitação de determinadas práticas contábeis. Especificar as circunstâncias em que determinada prática contábil, dentre outras práticas alternativas, deve ser aplicada, é função de órgãos que possuam autoridade e competência para estabelecer princípios contábeis. Quando, em determinadas circunstâncias, os critérios para aplicação de uma, entre práticas contábeis alternativas, não tiverem sido estabelecidos, o auditor pode concluir que mais de uma prática contábil é apropriada para aquelas circunstâncias. O auditor deve reconhecer, entretanto, que pode haver casos para os quais a escolha e aplicação de uma prática contábil específica, dentre outras alternativas, pode tornar errônea a interpretação das demonstrações contábeis no seu conjunto.

31. Na ausência de práticas contábeis estabelecidas, o auditor deverá considerar outras fontes possíveis, tais como:

- a. pronunciamentos de aceitação geral emitidos por outras associações profissionais reconhecidas, como é o caso do International Accounting Standards Committee (IASC);
- b. práticas específicas de um determinado tipo de atividade;
- c. normas legais ou regulamentares definidas por órgãos reguladores;
- d. legislação tributária.

32. Se, todavia, houver conflitos geradores de discrepâncias ou divergências entre as normas contábeis determinadas por órgãos reguladores ou pela

legislação tributária em relação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, o auditor independente deve considerar tais divergências como desvios aos princípios contábeis aceitáveis e expressar parecer com a ressalva necessária, já que sua opinião tem como base e padrão os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

TIPOS DE PARECER E SEUS SIGNIFICADOS

Os tipos

33. O parecer dos auditores independentes, segundo a natureza da opinião que contém, classifica-se em:

- a. parecer sem ressalva;
- b. parecer com ressalva;
- c. parecer adverso;
- d. parecer com abstenção de opinião.

PARECER SEM RESSALVA

Significado e aplicação

34. O parecer sem ressalva é emitido quando o auditor está convencido sobre todos os aspectos relevantes dos assuntos tratados no item 4 deste Pronunciamento. O parecer do auditor independente deve expressar essa convicção de forma clara e objetiva.

35. O parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações em princípios contábeis ou no método de sua aplicação, o fato e os efeitos dele decorrentes foram adequadamente determinados e revelados na demonstrações contábeis e/ou nas notas explicativas. Esse assunto está analisado em detalhe em seção específica deste Pronunciamento.

36. O auditor não deve emitir um parecer sem ressalva quando existirem quaisquer das circunstâncias seguintes, que, na sua opinião, tenham efeitos relevantes para as demonstrações contábeis:

- a. Discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis.
- b. Limitação na extensão do seu trabalho.

37. A discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis deve conduzir à opinião com ressalva ou à opinião adversa.

38. A limitação na extensão do trabalho deve conduzir à opinião com ressalva ou à abstenção de opinião.

39. As circunstâncias descritas nos itens 36 a 38 estão discutidas mais amplamente em itens posteriores deste Pronunciamento.

Modelo do parecer sem ressalva

40. A uniformização na apresentação e conteúdo do parecer dos auditores independentes é necessária para facilitar o seu entendimento pelo leitor. Essa

uniformização visa, também, a deixar claro ao leitor qual tipo de parecer está sendo emitido.

41. O modelo de parecer dos auditores independentes, a seguir, é o constante da Norma Brasileira de Contabilidade - Técnica nº 11, aprovada pela Resolução CFC nº 700/91.

MODELO

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Destinatário

(1) Examinamos os balanços patrimoniais 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 internos da entidade; (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 entidade, 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 empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações 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 - Nº de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

Nº de registro no CRC

PARECER COM RESSALVA

Significado, aplicação e tipos de ressalva

42. O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

43. O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, 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.

Orientações sobre a redação de parecer com ressalva

44. Quando o auditor emite parecer com ressalva, deve incluir descrição clara de todas as razões que fundamentaram sua opinião e a quantificação dos efeitos

sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião, e, também, se for o caso, fazer referência à divulgação mais ampla em nota explicativa às demonstrações contábeis.

45. O conjunto das informações sobre o assunto, objeto de ressalva constante no parecer dos auditores independentes e nas notas explicativas sobre as demonstrações contábeis, deve permitir aos usuários claro entendimento do assunto, sua natureza e seus efeitos nas demonstrações contábeis, particularmente sobre a posição patrimonial e financeira e sobre o resultado das operações. Essas informações devem, assim, permitir que o usuário possa apurar demonstrações contábeis ajustadas em relação às principais contas envolvidas, especialmente os efeitos no patrimônio líquido e no resultado do exercício; haverá situações onde seja impraticável sua quantificação, caso em que tal fato deve ser mencionado.

PARECER ADVERSO

Significado e aplicação

46. O auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.

47. Assim, parecer adverso é o que exprime a opinião de que as demonstrações contábeis não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, nem o resultado das operações, e/ou as mutações do patrimônio líquido, e/ou as origens e aplicações de recursos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

48. O auditor deve, portanto, emitir parecer adverso quando verificar efeitos que, em sua opinião, comprometam em tal magnitude as demonstrações contábeis examinadas a ponto de não ser suficiente a simples ressalva no parecer. Nessas circunstâncias, uma ressalva não é considerada apropriada, uma vez que o auditor possui informações suficientes para declarar que as demonstrações contábeis não estão adequadamente apresentadas.

Orientação sobre a redação de parecer adverso

49. Quando emitir parecer adverso, o auditor deve descrever em um ou mais parágrafos intermediários: (a) os motivos e a natureza das divergências que suportam sua opinião adversa, e (b) os principais efeitos do assunto objeto da opinião adversa sobre a posição patrimonial e financeira, sobre o resultado do exercício, sobre as mutações do patrimônio líquido e sobre as origens e aplicações de recursos. Quando tais efeitos não puderem ser quantificados, a melhor estimativa e suas bases de cálculo devem ser mencionadas no parecer.

50. No parágrafo da opinião, o auditor deve declarar que, devido à relevância dos efeitos dos assuntos comentados no parágrafo anterior ou em parágrafos anteriores, as demonstrações contábeis não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

51. Quando o auditor se deparar com um ou mais assuntos que determinem ressalva em seu parecer, deve discriminá-los em parágrafos intermediários específicos ou mesmo num único parágrafo se isso não confundir o usuário, mas deve considerar os efeitos conjugados de todas as ressalvas para decidir entre

uma opinião com ressalva e uma opinião adversa.

PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO

Significado e aplicação

52. O parecer com abstenção de opinião é emitido quando houver uma limitação significativa na extensão de seus exames que impossibilite o auditor expressar opinião sobre as demonstrações contábeis por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

Abstenção de opinião por limitação da extensão

53. Nos casos de limitações significativas, o auditor deve, no parágrafo da extensão, indicar claramente os procedimentos omitidos e suas circunstâncias ou fazer uma referência a um parágrafo intermediário específico do parecer que descreva tal limitação. Em quaisquer desses casos, em parágrafo final do parecer, o auditor deve mencionar claramente que o exame não foi suficiente para permitir emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto. A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DE PARECER SEM RESSALVA

54. Basicamente, são as seguintes as circunstâncias que impedem o auditor de emitir um parecer sem ressalva:

- a. Discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis.
- b. Limitação da extensão do seu trabalho.

DISCORDÂNCIAS COM A ADMINISTRAÇÃO DA ENTIDADE A RESPEITO DO CONTEÚDO E/OU FORMA DE APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Situações possíveis

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

- a. às práticas contábeis selecionadas e utilizadas;
- b. ao método de aplicação de tais práticas contábeis, incluindo a adequação das divulgações nas demonstrações contábeis;
- c. ao atendimento de requisitos legais e regulamentares relevantes em relação às demonstrações contábeis.

DISCORDÂNCIAS QUANTO ÀS PRÁTICAS CONTÁBEIS SELECIONADAS E UTILIZADAS

Orientação geral

56. Quando as demonstrações contábeis estiverem afetadas de maneira relevante pela adoção de uma prática contábil em desacordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, o auditor deverá emitir um parecer com ressalva ou adverso.

57. A seção 'Os Princípios Fundamentais de Contabilidade' deste Pronunciamento fornece orientação sobre tais princípios e fatores que o auditor deve levar em conta no seu julgamento sobre a adequação das práticas contábeis adotadas pela administração na elaboração das demonstrações contábeis sobre as quais ele está expressando sua opinião.

58. Como resultado de seus exames, o auditor pode identificar um ou mais pontos em que as demonstrações contábeis estão afetadas pela adoção de práticas contábeis inadequadas, que podem representar motivos para ressalva em seu parecer. Faz parte da responsabilidade profissional do auditor discutir tais pontos com a administração da entidade, com a brevidade e antecedência possíveis, para que a administração possa decidir-se por acatar suas sugestões e promover os ajustes contábeis necessários.

59. 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 ou desvios contábeis, mesmo que o parecer que as acompanhe discrimine e quantifique tais erros e desvios através das ressalvas correspondentes.

60. Os desvios apurados pelo auditor mas não acatados pela administração representarão, então, divergências para o auditor, o qual deverá decidir sobre os efeitos no seu parecer. Essa decisão deve considerar a natureza dos assuntos e sua relevância. Sempre que tiverem, individualmente ou no seu conjunto, efeitos relevantes, o auditor expressará opinião com ressalva ou opinião adversa.

ALGUNS EXEMPLOS DE PARECER COM RESSALVA OU ADVERSO POR PRÁTICAS CONTÁBEIS INADEQUADAS

Provisão para créditos de liquidação duvidosa insuficiente

61. Se o auditor determinou em seus exames que a provisão constituída pela empresa 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 setorial, este deverá expressar parecer com ressalva ou adverso. Um exemplo de redação seria:

(1) Examinamos os balanços patrimoniais ...

(2) Nossos exames foram conduzidos ...

(3) A provisão para créditos de liquidação duvidosa constituída pela sociedade em 31 de dezembro de 19X1 é de \$ _____.

Todavia, nossos exames indicaram 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 \$ _____.

Conseqüentemente, em 31 de dezembro de 19X1, o resultado do exercício e o patrimônio líquidos estão superavaliados em aproximadamente \$ _____, líquido dos efeitos tributários.

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

62. Se a insuficiência da provisão for de tal magnitude que requeira um parecer adverso, o parágrafo da opinião seria:

(4) Em nossa opinião, devido à relevância dos efeitos do assunto discutido no

parágrafo 3, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1, 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, nem o resultado de suas operações, nem as mutações de seu patrimônio líquido e nem as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1, correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa ABC em 31 de dezembro de 19X0, 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 da Contabilidade.

Depreciação não contabilizada ou registrada por valores insuficientes

63. Se a empresa não tiver contabilizado a depreciação em 19X1 ou a tiver constituído por valores insuficientes, caberá ao auditor expressar parecer com ressalva se os efeitos forem relevantes. Imaginando que o auditor está expressando opinião sobre demonstrações contábeis comparativas (19X1 e 19X0), poderia dar ao seu parecer a seguinte estrutura:

- a. Parágrafos 1 e 2 - Redação padrão, mas cobrindo somente 19X1.
- b. Seria feito um terceiro parágrafo descrevendo o problema da não-contabilização da depreciação em 19X1.
- c. O parágrafo da opinião cobriria somente 19X1, com a correspondente ressalva 'exceto quanto'.
- d. Seria feito um parágrafo adicional sobre a auditoria e parecer relativos a 19X0.

64. A redação dos parágrafos 3, 4 e 5 poderia ser:

(3) No exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, a empresa deixou de contabilizar a depreciação correspondente à conta de máquinas e equipamentos, apesar de ter operado normalmente com tais bens. Como decorrência desse procedimento, em 31 de dezembro de 19X1, o imobilizado está registrado a maior em \$ _____, os estoques em processo e acabados a menor em \$ _____, e, por consequência, o patrimônio líquido e o resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 19X1 estão a maior em \$ _____ líquidos dos efeitos tributários.

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

(5) As demonstrações contábeis relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos, foram por nós examinadas, e nosso parecer, sem ressalva, foi datado de _____ de _____ de 19X1.

Avaliação inadequada dos estoques

65. Inúmeros problemas relacionados com os estoques podem gerar distorções em seu valor que levam o auditor a expressar parecer com ressalva ou adversa . Alguns exemplos são:

- a. as quantidades existentes de estoques podem ser menores ou maiores que as

consideradas pela empresa na determinação do valor dos estoques constantes de seu balanço;

b. as quantidades estão adequadas, mas a avaliação dos estoques está incorreta pelo uso de valores que não correspondam aos efetivos custos de aquisição ou produção, como é o caso de (a) avaliação pelo custeio direto (não-alocação dos custos fixos); (b) não-atribuição de variações aos estoques, quando usados custos padrões; e (c) avaliação dos estoques em processo e acabados pelos critérios arbitrados pela legislação fiscal

c. os estoques não foram reduzidos aos valores de mercado quando estes forem inferiores ao custo.

66. Supondo uma empresa industrial que tenha, tanto em 19X0 como em 19X1, avaliado seus estoques pelos critérios arbitrados pela legislação fiscal e não pelos custos reais incorridos, caberá ao auditor descrever o problema e seus efeitos, sempre que possíveis de apurar, em parágrafo intermediário e emitir parecer com ressalva ou adverso. Se o auditor estiver opinando sobre demonstrações comparativas de 19X1 e de 19X0 e em ambas haja efeitos relevantes que requeiram ressalvas mas não opinião adversa, o parecer dos auditores pode ser estruturado como se segue:

a. Parágrafos 1 e 2 - Redação padrão, cobrindo 19X1 e 19X0.

b. Parágrafo intermediário - Descrevendo o problema e seus efeitos em 19X1 e 19X0.

c. Parágrafo da opinião com a ressalva 'exceto por' em ambos os exercícios.

67. A redação dos parágrafos 3 e 4 poderia ser:

(3) A empresa avalia seus estoques de produtos em processo e acabados por critérios arbitrados pela legislação fiscal, conforme bases descritas na nota _____ às demonstrações contábeis.

Tais critérios, em relação aos custos reais, resultaram nos seguintes efeitos: (a) aumento dos estoques em \$ _____ e \$ _____ em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, respectivamente, (b) aumento do lucro dos exercícios de 19X1 e de 19X0 em \$ _____ e \$ _____, respectivamente, líquidos dos efeitos tributários; e (c) aumento do patrimônio líquido em 31 de dezembro de, 19X1 e de 19X0 em \$ _____ e \$ _____ respectivamente, líquidos dos efeitos tributários.

(4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos relativos à avaliação dos estoques, descritos no parágrafo 3, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1 representam adequadamente, ...

Passivos não registrados

68. Há inúmeras situações envolvendo passivos não registrados ou contabilizados por valores insuficientes. Alguns exemplos poderiam ser:

a. falta de registro das despesas de propaganda já veiculada a pagar;

b. não-provisionamento de comissões sobre vendas;

c. não-atualização ou atualização parcial de empréstimos e financiamentos, relativamente a variações monetárias (variações cambiais ou correção monetária) incorridas até a data do balanço ou falta de provisionamento dos juros correspondentes;

d. falta de provisão para imposto de renda sobre o lucro tributável ou inflacionário etc.;

e. falta de provisão para passivos de natureza fiscal ou trabalhista;

f. falta de provisões para garantia de produtos e outras etc.

69. Nesses casos, o auditor deve descrever o problema e seus efeitos em parágrafo intermediário e emitir parecer com ressalva ou adverso.

70. Um exemplo seria:

Parágrafos 1 e 2 , Redação padrão, cobrindo 19X1 e 19X0.

(3) Em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, a empresa não contabilizou juros e correção monetária sobre os empréstimos e financiamentos a longo prazo nos valores totais de \$_____ e \$_____, respectivamente. Como consequência, os resultados dos exercícios findos nas mencionadas datas estão demonstrados a maior em \$_____ e \$_____, respectivamente, e o patrimônio líquido em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0 está demonstrado a maior em \$_____ e \$_____ respectivamente, líquidos dos efeitos tributários.

Parágrafo da opinião - Ressalva 'exceto quanto'

(4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos do não-provisionamento de encargos sobre financiamentos, descritos no parágrafo 3, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1 representam adequadamente,

Parágrafo da opinião , Opinião adversa

(4) Em nossa opinião, devido à relevância dos efeitos do assunto comentado no parágrafo 3, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1 não representam adequadamente...

Parecer com ressalva ou adverso sobre algumas demonstrações contábeis, mas sem ressalva sobre outras

71. É possível que determinados desvios aos Princípios Fundamentais de Contabilidade tenham efeitos somente em uma demonstração contábil e não tenham efeitos sobre outras.

72. Um exemplo seria o de uma reavaliação de imobilizado efetuada pela empresa, cuja contrapartida foi tratada indevidamente como receita do exercício, aumentando o lucro, e, em seguida, transferida para reserva de reavaliação. Nesse caso, o auditor fará ressalva sobre o resultado do exercício, mas não sobre o balanço patrimonial,

73. O auditor poderia redigir seu parecer como a seguir:

Parágrafos 1 e 2 - Redação padrão cobrindo 19X1.

(3) A reavaliação espontânea do imobilizado, registrada pela empresa em 19X1, no valor de \$_____, conforme detalhado na nota_____ às demonstrações contábeis, teve sua contrapartida registrada como receita do exercício, aumentando indevidamente o lucro do exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, em vez de ser creditada diretamente à conta de reserva de reavaliação, no patrimônio líquido.

(4) Em nossa opinião, o balanço patrimonial e a demonstração das origens e aplicações de recursos representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de

Contabilidade.

(5) Devido à relevância dos efeitos do assunto comentado no parágrafo 3, em nossa opinião, as demonstrações do resultado e das mutações do patrimônio líquido não representam adequadamente o resultado das operações e nem as mutações do patrimônio líquido da empresa ABC referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

(6) As demonstrações contábeis relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X0, cujos valores são apresentados para fins comparativos, foram por nós examinadas, e nosso parecer, sem ressalva, foi datado de _____ de _____ de 19X1.

74. Outra situação de prática contábil inadequada, que redundaria em parecer com ressalva ou adverso sobre uma demonstração contábil e sem ressalva sobre outras, é ter havido despesa ou receita aplicável ao resultado do exercício, mas registrada indevidamente como ajuste de exercícios anteriores, diretamente na conta de lucros acumulados. Isso poderia ocorrer, por exemplo, com um acréscimo significativo na provisão para devedores duvidosos, cuja contrapartida tenha sido debitada em lucros acumulados, em vez de no resultado do exercício. Se no ano anterior, por todos os fatos então conhecidos e analisados, a provisão tinha sido considerada suficiente e o auditor não a ressalvou, tal acréscimo na provisão representa uma despesa do exercício. Nessa situação, o auditor deveria ressalvar o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos, mas teria opinião sem ressalva sobre o balanço patrimonial.

Empresas de atividade regulamentada ou sujeitas a legislação específica

75. Há inúmeros setores de atividade que têm legislação, regulamentos ou normas específicos ditados por órgãos governamentais, abrangendo e definindo, também, critérios contábeis. Algumas dessas empresas são as de 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.

76. Tais empresas têm, como as demais, responsabilidades junto a seus acionistas, debenturistas, credores, instituições financeiras, funcionários e público em geral. A prestação de contas a tais usuários é feita, principalmente, através das demonstrações contábeis exigidas pela legislação societária, que devem atender a seus critérios e ser elaboradas segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Além dessa responsabilidade, tais empresas devem reportar-se aos órgãos governamentais reguladores correspondentes.

77. A responsabilidade do auditor independente está voltada aos usuários em geral, atendidos pelas demonstrações contábeis divulgadas, devendo sobre elas emitir opinião baseada nos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Em face da especificidade de suas operações, as normas e regulamentos emanados dos órgãos reguladores passam a integrar os princípios de contabilidade, desde que não sejam conflitantes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e os próprios objetivos da contabilidade e das demonstrações contábeis.

78. O modelo padrão do parecer dos auditores independentes é aplicável também a essas empresas regulamentadas. Assim, os desvios aos Princípios

Fundamentais de Contabilidade originários de legislação ou normas regulamentares específicas devem ser tratados, no parecer dos auditores independentes, de maneira idêntica à observada nas demais empresas, contendo a ressalva 'exceto por' ou opinião adversa, sempre que relevante.

79. Alguns exemplos de critérios contábeis definidos por legislação específica, que não estão ou não estiveram de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, são:

- a. o registro no ativo diferido ou no imobilizado da variação cambial sobre empréstimos e financiamentos excedentes à correção monetária calculada com base na variação do índice oficial. Alguns órgãos governamentais determinaram tal forma de registro, no passado, dentro de opções permitidas por legislação fiscal e pela Comissão de Valores Mobiliários;
- b. o registro, no ativo imobilizado em operação, dos juros de financiamentos externos na aquisição de equipamento de vôo de empresa de transporte aéreo;
- c. a forma de registro das operações nas empresas de arrendamento mercantil, como determinado pela legislação fiscal e normas do Banco Central do Brasil;
- d. certos tratamentos contábeis que foram ou são permitidos pelo Banco Central do Brasil às instituições financeiras, tais como:
 1. registro, no ativo diferido, de perdas já incorridas para amortização futura, em vez de no resultado;
 2. falta de provisão para créditos de liquidação duvidosa ou postergação de seu reconhecimento contábil;
 3. provisão para créditos de liquidação duvidosa constituída a débito de lucros acumulados, como ajustes de exercícios anteriores, em vez de no resultado;
- e. forma incorreta de registro da correção monetária nas cooperativas, principalmente pela opção de não transitar seu efeito pelo resultado do exercício (sobras e perdas);
- f. tratamento contábil incorreto do efeito inflacionário nas empresas em fase pré-operacional ou em expansão, como permitido pela legislação fiscal;
- g. tratamento indevido dos encargos financeiros e efeitos inflacionários das imobilizações em curso, determinado, no passado, às empresas de energia elétrica pelo plano de contas do setor.

DISCORDÂNCIAS QUANTO À ADEQUAÇÃO DAS DIVULGAÇÕES

Orientação geral

80. As alíneas (c) e (d) do item 3 do presente Pronunciamento, na seção de aspectos fundamentais, prescrevem que o auditor deve formar uma conclusão global também sobre:

- se o conjunto das informações apresentadas pelas demonstrações contábeis é condizente com o conhecimento do auditor sobre os negócios e as práticas operacionais da entidade; e
- se há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes para uma adequada apresentação das demonstrações contábeis.

81. A alínea (b) do item 54 menciona que uma das discordâncias com a administração sobre demonstrações contábeis refere-se ao método de aplicação das práticas contábeis selecionadas e utilizadas pela entidade, incluindo a adequação das divulgações nas demonstrações contábeis.

82. O presente Pronunciamento reconhece que há circunstâncias especiais em

que a ampla divulgação de determinadas informações sigilosas pode ser danosa ou prejudicial à empresa ou a seus acionistas. Nesses casos, tal divulgação não é requerida. Todavia, isso não significa que fatos relevantes deixem de ser divulgados sob esse pretexto. Assim, cuidadosa análise deverá ser feita pela administração, juntamente com o auditor, para determinar a melhor solução para o caso, objetivando que as demonstrações e notas explicativas não omitam fatos relevantes e, ao mesmo tempo, não prejudiquem a empresa e seus acionistas com tal divulgação.

83. Deve-se lembrar que a divulgação em nota explicativa de uma prática contábil indevida ou de um erro na sua aplicação não elimina a necessidade de ressalva no parecer.

84. As demonstrações contábeis e suas notas explicativas devem ser completas em si mesmas. Dessa forma, todas as divulgações importantes pertinentes às demonstrações contábeis devem estar contempladas nesse conjunto, não sendo adequada sua divulgação por outros meios, que não façam parte das demonstrações contábeis, tal como no relatório da administração.

Exemplos de apresentação ou divulgação inadequada

85. Somente para fins ilustrativos e para servir de linha de orientação, são dados alguns exemplos de apresentação ou divulgação inadequada nas demonstrações contábeis.

Apresentação das demonstrações contábeis

- a. Classificação indevida das contas nas demonstrações contábeis em seus grupos ou subgrupos.
- b. Apresentação das demonstrações contábeis de maneira muito sumária, principalmente envolvendo a não-divulgação de saldos ou transações importantes para conhecimento e análise.
- c. Títulos de contas enganosos ou não-reveladores de sua real natureza.
- d. Divulgação de demonstrações contábeis incompletas, como, por exemplo, com falta da demonstração das origens e aplicações de recursos.
- e. Não-divulgação de demonstrações contábeis comparativas.
- f. Não -apresentação de demonstrações contábeis consolidadas, quando requeridas.

Notas explicativas

- a. Omissão ou redação falha ou enganosa de notas explicativas especificamente previstas na legislação societária ou complementar quando tratar-se de assuntos de relevante interesse.
- b. Omissão ou redação falha ou enganosa de informações, dados ou transações importantes para compreensão e análise das demonstrações contábeis, mesmo que não especificamente previstas na legislação societária. Alguns exemplos são:
 1. dados completos e os efeitos de operações relevantes de arrendamento mercantil;
 2. transações excepcionais, seus efeitos e tratamento contábil;
 3. dados sobre transações e saldos entre a entidade e entidades ou pessoas ligadas, além daquelas com coligadas e controladas já exigidas pela legislação

societária (partes relacionadas);

4. fatos que afetem a comparabilidade entre as demonstrações contábeis, além das mudanças de práticas contábeis já previstas pela legislação societária, como: (a) mudança de períodos; (b) mudanças na entidade; (c) mudanças de métodos de aplicação de práticas contábeis, que não se caracterizam como mudanças de práticas contábeis etc.;

5. renegociações de dívidas ou parcelamentos relevantes, emissão de debêntures, abertura ou fechamento de capital etc.;

6. informações sobre as operações da entidade, estágio do empreendimento e alterações importantes e indicação de mudanças importantes de linhas de atuação, produtos, métodos de distribuição e novas tecnologias que tenham ou possam vir a ter efeitos relevantes;

7. a existência de contratos com cláusulas contratuais restritivas a operações, dividendos, situação financeira etc., que tenham ou possam vir a ter efeitos para a entidade ou seus acionistas;

8. a existência de acordo de acionistas e suas bases;

9. efeitos sazonais das operações;

10. restrições estatutárias sobre dividendos;

11. contratos relevantes que envolvam compromissos de compra e venda de ativos, contratos para recompra de ações etc.

EXEMPLOS DE PARECERES COM RESSALVA POR DIVULGAÇÃO INADEQUADA

Demonstrações contábeis incompletas - Falta da demonstração de origens e aplicações de recursos

86. O modelo padronizado do parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis abrange as quatro demonstrações referidas no item 10 e as notas explicativas e representam as informações contábeis mínimas. A falta de uma dessas demonstrações contábeis requer ressalva no parecer dos auditores. Supondo a ausência da demonstração das origens e aplicações de recursos, o parecer dos auditores independentes deverá ser:

(1) Examinamos os balanços patrimoniais da empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado e das mutações do patrimônio líquido correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados...

(2) Nossos exames...

(3) A empresa deixou de apresentar as demonstrações das origens e aplicações de recursos, que são requeridas como parte das informações contábeis mínimas.

(4) Em nossa opinião, exceto quanto à omissão das demonstrações das origens e aplicações de recursos que resulta em apresentação incompleta, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1 representam 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 e as mutações de seu patrimônio líquido referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Omissão de informação relevante Nota explicativa omissa ou falha

87. Se uma empresa omitir uma nota explicativa que seria necessária para a 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 da opinião teria uma ressalva 'exceto por', como se

segue:

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

Não-atendimento pelas demonstrações contábeis de requisitos legais ou regulamentares relevantes

88. A parte substancial dos requisitos legais e regulamentares aplicáveis às demonstrações contábeis está enquadrada nos dois itens anteriores, quais sejam, o das práticas contábeis e o método de sua aplicação, incluindo a adequação das divulgações. Todavia, podem existir situações em que haja exigências legais ou regulamentares aplicáveis às demonstrações contábeis que, se não atendidas, representam discordâncias entre o auditor independente e a administração. Nesse caso, caberá, por parte do auditor, emitir, quando relevante, opinião com ressalva 'exceto por' ou opinião adversa.

LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO DO SEU TRABALHO

Introdução

89. Só é possível ao auditor emitir parecer sem ressalva se seus exames forem realizados de acordo com as normas de auditoria e, portanto, em condições de aplicar todos os procedimentos que considerou necessários nas circunstâncias.

90. A existência de limitações à extensão de seu trabalho, como as descritas nos itens seguintes, pode obrigá-lo a emitir parecer com ressalva ou parecer com abstenção de opinião.

Limitações impostas pela administração da entidade

91. A limitação na extensão do trabalho do auditor pode, às vezes, ser imposta pela administração da entidade, mediante condições contratuais especificando a não-execução de procedimentos de auditoria julgados necessários, tais como:

- a. a observação da contagem física de estoques;
- b. a obtenção ou confirmação de saldos e/ou informações diretamente com devedores, credores ou outras fontes externas;
- c. o exame das demonstrações contábeis de controladas ou coligadas ou de outras investidas, representativas de investimentos relevantes na entidade auditada;
- d. a aplicação de outros procedimentos usuais de auditoria que se refiram, direta ou indiretamente, a elementos importantes das demonstrações contábeis.

92. Quando o auditor puder satisfazer-se quanto a tais itens pela aplicação de procedimentos alternativos, não existe uma limitação significativa na extensão de seu trabalho e não é necessário menção, em seu parecer sobre a omissão de tais procedimentos e ao uso dos procedimentos alternativos.

Limitações circunstanciais

93. Uma limitação na extensão do trabalho do auditor pode ser imposta pelas circunstâncias, como, por exemplo, quando a época da indicação do auditor é tal que o impossibilite de observar a contagem física dos estoques. Ela pode

também ocorrer quando, na opinião do auditor, os registros contábeis do cliente são inadequados, ou ao concluir que não pode executar procedimento de auditoria que julgue necessário. Nessas circunstâncias, o auditor deve tentar executar procedimentos alternativos, a fim de obter evidências de auditoria suficientes para emitir seu parecer.

Se os procedimentos alternativos não lhe permitirem evidência suficiente, caberá a ele manifestar tal limitação em seu parecer, como descrito a seguir.

Reflexos das limitações no parecer

94. Quando houver limitação na extensão do trabalho do auditor, quer imposta pela administração da entidade, quer circunstancial, e que determine a emissão de parecer com ressalva, neste o auditor deve descrever a limitação e mencionar a possibilidade da existência de ajustes que poderiam ser constatados caso não houvesse a limitação. Conforme indicado nos itens 52 e 53, pode haver circunstâncias em que os possíveis efeitos da limitação são tão significativos que o auditor decidirá por um parecer com abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis.

95. O auditor deve julgar a importância dos procedimentos de auditoria omitidos, considerando a natureza e a relevância dos efeitos potenciais em relação às demonstrações contábeis. Se tais efeitos se relacionam a muitos itens das demonstrações contábeis, é provável que este impacto seja maior do que quando as limitações se referirem a um item ou a um número limitado de itens. Uma limitação a um único item, e que não represente parcela substancial da posição patrimonial e financeira e/ou do resultado das operações, normalmente resultará em um parecer com ressalva, ou mesmo sem ressalva, se o auditor concluir que o efeito não é relevante. As limitações aos exames de muitos itens e que tenham efeitos potenciais muito relevantes devem resultar, em geral, em abstenção de opinião.

EXEMPLOS DE PARECERES COM RESSALVA OU ABSTENÇÃO DE OPINIÃO POR LIMITAÇÕES NA EXTENSÃO

Investimentos relevantes não auditados Ressalva 'exceto quanto'

96. No caso de investimentos relevantes não auditados, deve-se descrever o fato em parágrafo intermediário, mencionar a limitação no parágrafo da extensão e redigir o parágrafo final com a correspondente ressalva ou abstenção de opinião. Se o auditor concluir que pode emitir opinião com ressalva, ainda que não expresse opinião sobre o valor dos investimentos (porque os investimentos, mesmo sendo relevantes, não são de importância tal que exijam abstenção de opinião), a redação poderia ser a seguinte:

(1) Examinamos os balanços patrimoniais...

(2) Exceto quanto ao mencionado no parágrafo 3, nossos exames foram conduzidos...

(3) Não examinamos, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis das empresas A e B, correspondentes aos exercícios findos em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0. Como conseqüência, não nos foi possível formar uma opinião quanto à adequação dos valores representativos de tais investimentos naquelas datas e dos correspondentes resultados registrados nos exercícios de 19X1 e de 19X0, com base no valor de patrimônio líquido daquelas empresas, como mencionado

na nota X às demonstrações contábeis.

(4) Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis ajustes que poderiam resultar dos exames dos investimentos mencionados no parágrafo 3, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1 representam adequadamente, ...

97. Quando a nota explicativa não contemplar os dados indispensáveis à quantificação adequada dos referidos investimentos, tais dados devem ser adicionados no parágrafo intermediário do parecer.

Investimentos extremamente relevantes não auditados Abstenção de opinião

98. Quando os investimentos não auditados tiverem efeitos potenciais muito relevantes, não bastará um parecer com ressalva, devendo ser emitido um parecer com abstenção de opinião. Os parágrafos 1 a 3 seriam iguais aos do item 96, mas o parágrafo final seria:

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

Limitação sobre item relevante (estoques) Ressalva 'exceto quanto'

99. Se, por exemplo, o auditor for contratado após o encerramento do balanço para examinar as demonstrações contábeis do exercício relativo a esse balanço, e não conseguir satisfazer-se sobre a existência física dos estoques, sendo estes relevantes no conjunto das demonstrações contábeis (mas não a ponto de exigir abstenção de opinião), seu parecer poderia ser o seguinte:

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

(2) Exceto quanto ao mencionado no parágrafo 3, nossos exames foram conduzidos...

(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 satisfazer-nos sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria.

(4) Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos de possíveis ajustes que poderiam resultar da aplicação dos procedimentos de auditoria omitidos, mencionados no parágrafo 3, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1 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.

Limitação sobre item extremamente relevante (estoques)

Abstenção de opinião

100. Seguindo o mesmo exemplo do item anterior, mas supondo, agora, que os estoques tivessem um valor muito significativo e com efeitos potenciais muito relevantes em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto, não bastará um parecer com ressalva, sendo necessária uma abstenção de opinião. Os parágrafos 1 a 3 seriam iguais aos do exemplo anterior (item 99), mas o parágrafo final seria:

(4) Devido à relevância do assunto mencionado no parágrafo 3, a extensão do

nosso exame não foi suficiente para nos possibilitar emitir, e por isso não emitimos opinião sobre as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1.

Limitação sobre estoque de abertura - Opinião sem ressalva sobre o balanço e abstenção de opinião sobre as demais demonstrações contábeis

101. Outro caso freqüente acontece quando o auditor, por não ter acompanhado o inventário físico dos estoques no encerramento do exercício anterior (19X0), nem ter sido praticável aplicar procedimentos alternativos de auditoria, conclui que não está em condições de opinar sobre o resultado do exercício sob exame (19X1), mas pode emitir opinião sobre a posição patrimonial e financeira em 19X1. O parecer poderia ser assim redigido:

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

(2) Exceto quanto ao explicado no parágrafo 3, nossos exames foram conduzidos...

(3) Pelo fato de termos sido contratados pela empresa ABC após 31 de dezembro de 19X0, não acompanhamos o inventário físico dos estoques naquela data, registrados no balanço patrimonial pela importância de \$ _____, nem foi possível satisfazer-nos sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria. O valor dos estoques, em 31 de dezembro de 19X0, contribui significativamente para a determinação do resultado das operações, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos do exercício findo em 31 de dezembro de 19X1. Como conseqüência, não estamos em condições de emitir, e por isso não emitimos, opinião sobre as demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro 19X1.

(4) Em nossa opinião, o balanço patrimonial representa adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Limitação sobre estoque de abertura-Opinião sem ressalva sobre o balanço e ressalva 'exceto quanto' sobre as demais demonstrações contábeis

102. Se, dentro do mesmo exemplo do item anterior, o auditor julgar que os efeitos potenciais de não ter acompanhado o inventário físico dos estoques de abertura podem ser relevantes, mas não a ponto de exigir abstenção de opinião sobre o resultado do exercício, caberia ressalva 'exceto quanto', como se segue: Os parágrafos 1 e 2 seriam iguais aos do item 101.

Os parágrafos intermediário e o da opinião seriam:

(3) Pelo fato de termos sido contratados pela empresa ABC após 31 de dezembro de 19X0, não acompanhamos o inventário físico dos estoques naquela data, registrados no balanço patrimonial pela importância de \$ _____, nem foi possível satisfazer-nos sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria.

(4) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1 representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e, exceto quanto aos efeitos de possíveis ajustes que poderiam resultar da aplicação dos procedimentos de auditoria omitidos, mencionados no parágrafo 3, 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.

Demonstrações contábeis comparativas-Primeira auditoria

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

104. Para expressar uma opinião sem ressalva acerca das demonstrações do exercício atual, são necessários procedimentos de auditoria sobre os saldos do encerramento do exercício anterior quanto às contas de formação histórica, quanto às contas atuais e quanto à verificação da uniformidade de aplicação dos princípios contábeis.

105. Se tais exames foram efetuados e não redundaram em nenhuma situação que represente limitação que possa ter efeito sobre as demonstrações do exercício atual, o parecer deve ser redigido como se segue:

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

(2) Nossos exames foram conduzidos...

(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1 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.

(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.

106. Se, por outro lado, tais exames adicionais sobre os saldos de abertura não tiverem a extensão necessária que permita ao auditor segurança quanto à não-existência de efeitos relevantes sobre o resultado do exercício, mutações do patrimônio líquido e origens e aplicações de recursos, ele deverá julgar o tipo de opinião que deve emitir em função dos efeitos potenciais e da evidência de que disponha em relação a tais demonstrações contábeis, podendo resultar numa opinião com ressalva ou até em abstenção de opinião.

107. Um exemplo de parecer com ressalva, nestas circunstâncias, sobre o exercício atual, seria:

Os parágrafos 1 e 2 seriam iguais aos do exemplo do item 105.

Os parágrafos 3 e 4 seriam:

(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 exames adicionais desenvolvidos, decorrentes de uma primeira auditoria, sobre

transações e valores que compõem os saldos em 31 de dezembro de 19X0, não foram suficientes para assegurar que tais saldos não tenham efeitos relevantes sobre o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos relativos a 19X1.

(4) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1 representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e, exceto quanto aos efeitos de possíveis ajustes que poderiam resultar do exame das demonstrações contábeis do exercício anterior, conforme comentado no parágrafo 3, 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.

REFLEXOS NO PARECER DOS AUDITORES QUANDO PARTE DOS EXAMES É FEITA POR OUTROS AUDITORES INDEPENDENTES

A responsabilidade profissional

108. Quando o auditor faz uso do trabalho de outros auditores independentes deve assegurar-se de que o trabalho feito por esses é adequado; o posicionamento deve reunir um conjunto de evidências e informações a respeito da independência e reputação profissional dos outros auditores, bem como da adequação dos exames feitos por esses sobre a matéria que afeta as demonstrações contábeis da entidade que está auditando.

109. Essa situação ocorre, principalmente, quando o auditor emite parecer sobre as demonstrações contábeis de uma entidade e usa o trabalho de outros auditores independentes:

- a. com relação às operações de uma ou mais divisões, filiais, agências ou dependências;
- b. com relação a investimentos da entidade em controladas e coligadas;
- c. com relação às demonstrações contábeis de exercícios anteriores, apresentadas para fins comparativos.

110. Nas hipóteses (a) e (b) acima, dependendo da relevância dos itens examinados pelos outros auditores e do grau de conhecimento e segurança que o auditor tem sobre se os trabalhos dos outros auditores atende a seus propósitos, ele pode decidir-se:

- a. pela aceitação do trabalho dos outros auditores;
- b. pela conclusão de que não poderá utilizar o trabalho dos outros auditores.

Reflexos quando houver aceitação do trabalho dos outros auditores independentes

111. Quando o auditor aceitar 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, como indicado no parágrafo seguinte.

112. Dessa forma, por exemplo, quando as demonstrações contábeis de empresas controladas e/ou coligadas, correspondentes a investimentos relevantes, foram auditadas por outro auditor independente, que tenha emitido parecer sem ressalva sobre as correspondentes demonstrações contábeis, a

redação do parecer poderá ser a seguinte:

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

(2) O parágrafo 2 teria redação normal.

(3) Em nossa opinião, com base em nosso exame e no parecer de outros auditores independentes, as demonstrações contábeis...

113. Quando a nota explicativa não mencionar os dados indispensáveis para a quantificação dos referidos investimentos, esses devem ser revelados no parágrafo intermediário do parecer, indicando, por exemplo, a percentagem do valor do investimento e seus resultados em relação ao ativo e resultados totais.

114. A referência ao parecer dos outros auditores, mesmo sem indicar o conteúdo de sua opinião, significa que:

- a. o parecer dos outros auditores não teve ressalva ou teve ressalvas que não afetam a posição patrimonial e financeira e os resultados da investidora; e
- b. não há nenhuma restrição aos trabalhos e conclusão dos outros auditores.

115. Quando, entretanto, o outro auditor emitiu parecer com ressalva, adverso, ou com abstenção de, o auditor deverá analisar se o assunto é de natureza e relevância tais, em relação às demonstrações contábeis da investidora que está examinando, que requeira ressalva em seu próprio parecer. Nesse caso, deve-se ampliar a referência feita no parágrafo intermediário, indicando a data do parecer, a natureza do problema e seus efeitos nas demonstrações contábeis da investidora.

116. Quando as ressalvas não causarem efeitos relevantes, não é necessário que elas e seus efeitos sejam mencionados no parecer do auditor da investidora. Todavia, tal menção e a indicação da não-relevância de seus efeitos na investidora podem ser feitas, particularmente, quando as demonstrações contábeis da controlada ou coligada e correspondente parecer dos auditores forem divulgados conjuntamente com os da investidora.

Reflexos quando o auditor não puder utilizar o trabalho dos outros auditores independentes

117. O auditor deve emitir parecer com ressalva ou abstenção de opinião quando concluir, baseando-se em seus procedimentos, que não pode utilizar o trabalho dos outros auditores e que não pode aplicar procedimentos adicionais suficientes com relação às demonstrações contábeis da controlada ou coligada ou do item sobre o qual os outros auditores independentes emitiram parecer.

Demonstrações contábeis comparativas com exercício anterior examinado por outros auditores independentes

118. No Brasil, as demonstrações contábeis são normalmente divulgadas de forma comparativa com as do exercício anterior.

Quando há a troca de auditores, surge o problema de como tratar o parecer dos auditores de cada exercício divulgado.

119. A empresa auditada pode optar por publicar o parecer dos auditores relativo ao atual exercício e também o parecer dos auditores 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.

120. Tem sido prática comum, todavia, a divulgação somente do parecer dos atuais auditores, que abrange somente o último exercício. Nesse caso, é importante o auditor mencionar, em seu parecer, que as demonstrações contábeis do exercício anterior foram examinadas por outros auditores, referir-se à data do referido parecer e expressar as eventuais ressalvas, seus efeitos e possíveis reflexos no exercício atual sobre o qual está opinando.

121. Nessa circunstância, o parecer dos auditores, nos parágrafos da identificação e da opinião, referir-se-á somente ao exercício auditado. Em parágrafo próprio será mencionado que o exame do exercício anterior foi efetuado por outro auditor que emitiu parecer sem ressalva. Exemplo:

(4) As demonstrações contábeis relativas ao exercício findo em de ___ de _____ 19X0 foram examinadas por outros auditores independentes, que emitiram parecer, sem ressalvas, datado de _____ de _____ de 19X1.

AUDITORIA SOMENTE DO BALANÇO

122. É possível que o auditor seja contratado para uma auditoria voltada somente para opinar sobre o balanço patrimonial e não sobre as demais demonstrações contábeis. Desde que não haja nenhuma restrição ao acesso do auditor às informações, registros e dados em que se baseiam as demonstrações contábeis e sejam possíveis todos os procedimentos de auditoria que considere necessários nas circunstâncias, essa solicitação de exame não caracteriza uma limitação na extensão. Representa somente um trabalho de auditoria de objetivo limitado, mas não de extensão limitada para tal objetivo.

INCERTEZAS

123. Quando houver uma incerteza relevante, cuja solução depende de eventos futuros, que poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações da empresa, o auditor deverá adicionar um parágrafo de ênfase ao seu parecer (após o parágrafo de opinião) fazendo referência à nota explicativa que expõe, de forma mais extensa, a natureza e, se possível, o efeito da incerteza.

Este assunto será tratado em pronunciamento próprio.