

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**EDIONE FERREIRA BORGES**

**AUDITORIA INDEPENDENTE: COMPREENSÃO DOS PARECERES  
SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

**CRICIÚMA, JULHO DE 2011**

**EDIONE FERREIRA BORGES**

**AUDITORIA INDEPENDENTE: COMPREENSÃO DOS PARECERES  
SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

Trabalho de Fim e de Conclusão de Curso  
apresentado para obtenção do grau de  
Bacharel no curso de Ciências Contábeis  
da Universidade do Extremo Sul  
Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Marcos Danilo  
Rosa Viana.

**CRICIÚMA, JULHO DE 2011**

**EDIONE FERREIRA BORGES**

**AUDITORIA INDEPENDENTE: COMPREENSÃO DOS PARECERES  
SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

Trabalho de Fim e de Conclusão de Curso  
aprovado pela Banca Examinadora para  
obtenção do grau de Bacharel no curso  
de Ciências Contábeis da Universidade  
do Extremo Sul Catarinense, UNESC,  
com Linha de pesquisa em Auditoria.

Criciúma, 04 de Julho de 2011

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Marcos Danilo Rosa Viana, Esp. – Orientador

---

Prof. Luciano Ducioni, Esp. - Examinador 01

---

Prof. Giovana da Silveira, Esp. – Examinador 02

**Dedico este trabalho aos meus pais Pedro e Antonia, ao meu noivo Paulo e a toda a minha família, pelo apoio, incentivo e carinho dedicados a mim. Paulo, obrigada pela paciência que você teve comigo durante essa caminhada. Vamos comemorar juntos esta vitória.**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, por ter permitido que chegasse até aqui, por ter me concedido o dom da vida, e por estar ao meu lado dando-me força e coragem para atingir meus objetivos.

A meus pais Pedro e Antonia, minhas irmãs Edna, Elizete, Élide e ao meu irmão Éder, pelo amor, apoio e compreensão dedicados nos momentos que mais precisei.

Ao meu noivo Paulo, por sempre estar ao meu lado ouvindo todas as minhas reclamações e, sobretudo pela compreensão na ausência destinada a dedicação aos estudos. Obrigada por esse grande amor, carinho, atenção e companheirismo, obrigada por existir em minha vida.

Agradeço também as minhas grandes amigas, Geovana, Marta e Valquíria, vocês são pessoas que levarei sempre comigo onde eu estiver, não importa a distância que irá nos separar, ou quanto tempo ficaremos sem nos ver, vocês estarão sempre no meu coração.

Não poderia deixar de agradecer ao meu orientador Marcos Danilo Viana, que me acompanhou, orientou e pelo conhecimento a mim transmitido, durante o período de elaboração deste trabalho.

Meu muito obrigado se estende também a todo corpo docente do curso de Ciências Contábeis e a todos que contribuíram de alguma forma para o meu maior conhecimento e crescimento profissional.

Enfim, obrigada a todos pela amizade e pelos momentos de felicidade que tivemos juntos durante esta caminhada.

**“A vida é uma peça de teatro que não permite ensaios. Por isso, cante, chore, dance, ria e viva intensamente, antes que a cortina se feche e a peça termine sem aplausos”.**

**(Charles Chaplin)**

## RESUMO

BORGES, Edione Ferreira. **Auditoria Independente: Compreensão dos Pareceres sobre as Demonstrações Contábeis**. 2011. 114 p. Orientador: Marcos Danilo Rosa Viana. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

As organizações diante dos elevados níveis de concorrência percebem a necessidade de apresentar as demonstrações contábeis de forma mais transparente, adequada e esclarecedora aos usuários destas informações. Os serviços da auditoria independente por sua vez, oferecem maior credibilidade, pois o seu trabalho é baseado em normas e procedimentos claramente determinados. Sendo que o resultado do trabalho final da auditoria é apresentado através do parecer, hoje denominado “Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis”. Por meio deste relatório o auditor firma sua opinião sobre a propriedade das informações contábeis. Diante das evidências obtidas, o auditor manifesta sua posição sobre a propriedade da situação financeira e patrimonial da empresa auditada. O objetivo geral deste estudo foi apresentar a forma de identificação do tipo de parecer emitido pelos auditores independentes e mostrar a facilidade de sua compreensão a partir da nova norma sobre os pareceres. Neste estudo é apresentada a fundamentação teórica, baseada na pesquisa descritiva, abordando sobre os aspectos que tratam dos trabalhos da auditoria independente, assim como as normas e procedimentos que regulam os seus serviços. Destacam-se ainda as condições necessárias à emissão dos relatórios dos auditores independentes com opinião padrão ou modificada. No estudo de caso, desenvolveu-se a interpretação dos relatórios de auditoria publicados em jornais do Rio Grande do Sul e Santa Catarina e na *internet*. As empresas foram selecionadas de forma que se obtivessem todos os tipos de relatórios necessários a atender o objetivo deste estudo. Após a leitura para compreensão desses relatórios sob a nova norma, comparou-se a sua estrutura atual com a norma anterior, isto é, a vigente em 2009. O resultado da pesquisa indica, que de acordo com a nova estrutura estabelecida pela NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis e a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC em 27 de novembro de 2009, os relatórios tornaram-se mais compreensíveis, havendo, entretanto, algumas expressões técnicas existentes que precisam de maior compreensão em relação à grandeza dos efeitos sobre os relatórios com opinião modificada. Mesmo diante disso, considera-se que todos os aspectos a atual norma para emissão do parecer, ficou mais fácil de entender.

**Palavra-Chave:** relatório do auditor independente, compreensão dos pareceres e demonstrações contábeis.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 01: Parágrafo 1º – Opinião sem Ressalvas Ano 2009.....	82
Figura 02: Parágrafo Introdutório – Opinião sem Ressalva Ano 2010.....	83
Figura 03: Parágrafo 2º - Opinião sem Ressalva Ano 2009.....	84
Figura 04: Responsabilidade da Administração sobre as Demonstrações Contábeis – Opinião sem Ressalva Ano 2010.....	84
Figura 05: Parágrafo 3º - Opinião sem Ressalva Ano 2009.....	85
Figura 06: Responsabilidade dos Auditores Independentes – Opinião sem Ressalvas Ano 2010.....	86
Figura 07: Opinião sem Ressalva Ano 2010.....	87
Figura 08: Outros Assuntos 2010.....	88
Figura 09: Parágrafos 3º, 4º e 5º - Opinião com ressalva Ano 2009.....	92
Figura 10: Base para Opinião com Ressalva Ano 2010.....	92
Figura 11: Parágrafo 6º - Opinião com Ressalva 2009.....	93
Figura 12: Opinião com Ressalva Ano 2010.....	94
Figura 13: Parágrafo 7º - Opinião com Ressalva Ano 2009.....	95
Figura 14: Parágrafo de Ênfase – Opinião com ressalva Ano 2010.....	95
Figura 15: Evento Subsequente Ano 2010.....	96
Figura 16: Parágrafo 3º - Opinião Adversa Ano 2009.....	99
Figura 17: Base para Opinião Adversa Ano 2010.....	99
Figura 18: Parágrafo 4º - Opinião Adversa Ano 2009.....	100
Figura 19: Opinião Adversa Ano 2010.....	101
Figura 20: Parágrafo 1º - Abstenção de Opinião Ano 2009.....	104
Figura 21: Parágrafo 2º - Abstenção de Opinião Ano 2009.....	104
Figura 22: Responsabilidade dos Auditores Independentes – Abstenção de Opinião Ano 2010.....	105
Figura 23: Base para Abstenção de Opinião Ano 2010.....	106
Figura 24: Abstenção de Opinião Ano 2010.....	107

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Diferenças entre Auditoria Externa e Auditoria Interna.....	35
Quadro 2: Modelo de Relatório Ano 2010 - Opinião sem Ressalvas.....	62
Quadro 3: Modelo de Relatório Ano 2010 - Opinião com Ressalvas.....	64
Quadro 4: Modelo de Relatório Ano 2010 - Opinião Adversa.....	65
Quadro 5: Modelo de Relatório Ano 2010 – Abstenção de Opinião.....	67
Quadro 6: Modelo de Parecer sem Ressalvas Ano 2009 - NBC T11-IT 5.....	74
Quadro 7: Empresas Pesquisadas e suas Características.....	79
Quadro 8: Relatório dos Auditores Independentes – Opinião sem Ressalvas Ano 2010.....	82
Quadro 9: Relatório dos Auditores Independentes – Opinião com Ressalvas Ano 2010 .....	91
Quadro 10: Relatório dos Auditores Independentes – Opinião Adversa Ano 2010.....	98
Quadro 11: Relatório dos Auditores Independentes – Abstenção de Opinião Ano 2010.....	103
Quadro 12: Relatório dos Auditores Independentes – Opinião sem Ressalvas Ano 2009.....	116
Quadro 13: Relatório dos Auditores Independentes – Opinião com Ressalvas Ano 2009.....	117
Quadro 14: Modelo de Parecer dos Auditores Independentes – Opinião Adversa Ano 2009.....	118
Quadro 15: Modelo de Parecer dos Auditores Independentes – Abstenção de Opinião Ano 2009.....	119

## **LISTA DE SIGLAS**

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DC's – Demonstrações Contábeis

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NBC PA - Normas Brasileiras de Contabilidade, Profissional do Auditor Independente

NBC TA – Normas Brasileiras de Contabilidade, Técnicas de Auditoria Independente

SFN – Sistema Financeiro Nacional

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1 Tema e Problema.....	13
1.2 Objetivos da Pesquisa .....	15
1.3 Justificativa.....	15
1.4 Metodologia .....	16
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA SOBRE A AUDITORIA E DE SEUS RELATÓRIOS.....</b>	<b>19</b>
2.1 Da Auditoria .....	19
2.1.1 Origem e o Crescimento da Auditoria .....	19
2.1.2 Definição e Objetivos de Auditoria .....	21
2.1.3 Reflexos e Vantagens dos Trabalhos da Auditoria .....	22
2.1.4 Fatores que Determinam a Contratação da Auditoria.....	24
2.1.5 Tipos de Auditoria .....	25
2.1.5.1 Auditoria Interna.....	26
2.1.5.1.1 Definição e Objetivos da Auditoria Interna .....	27
2.1.5.1.2 Necessidade e Importância da Auditoria Interna.....	29
2.1.5.2 Auditoria Externa.....	31
2.1.5.2.1 Definição e Objetivos da Auditoria Externa .....	32
2.1.5.2.2 Necessidade e Importância de Auditoria Externa .....	33
2.1.5.2.3 Principais Diferenças entre Auditoria Interna e Externa.....	34
2.2 Normas e Procedimentos Regulamentares para os Trabalhos da Auditoria Independente .....	35
2.2.1 Definição, Objetivos e Diferenças de Normas e Procedimentos.....	36
2.2.2 Normas Regulamentares aos Trabalhos da Auditoria .....	37
2.2.2.1 Normas Relativas à Pessoa do Auditor Independente.....	37
2.2.2.2 Normas Relativas à Execução dos Trabalhos de Auditoria .....	40
2.2.3 Procedimentos Usuais a Auditoria – Testes de Observância e Testes Substantivos.....	42
2.3 Planejamento dos Trabalhos de Auditoria.....	43
2.3.1 Definição e Objetivos do Planejamento .....	44
2.3.2 Programas de Auditoria, Técnicas e Etapas para Elaboração .....	46

<b>2.4 Documentação de Auditoria - Papéis de Trabalho .....</b>	<b>48</b>
<b>2.4.1 Preparação e Descrição dos Papéis de Trabalho.....</b>	<b>49</b>
<b>2.4.2 Tipos, Formas e Conteúdo dos Papéis de Trabalho .....</b>	<b>51</b>
<b>2.5 Normas Relativas ao Relatório do Auditor Independente .....</b>	<b>53</b>
<b>2.5.1 Definição de Relatório de Auditoria.....</b>	<b>53</b>
<b>2.5.2 Formação da Opinião do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis .....</b>	<b>54</b>
<b>2.5.3 Estrutura do Relatório dos Auditores Independentes .....</b>	<b>56</b>
<b>2.5.4 Responsabilidade da Administração Sobre as Demonstrações Contábeis .....</b>	<b>58</b>
<b>2.5.5 Responsabilidade do Auditor Independente.....</b>	<b>59</b>
<b>2.5.6 Tipos de Opinião .....</b>	<b>60</b>
<b>2.5.6.1 Opinião sem Ressalva .....</b>	<b>60</b>
<b>2.5.6.2 Opinião com Ressalva .....</b>	<b>62</b>
<b>2.5.6.3 Opinião Adversa .....</b>	<b>64</b>
<b>2.5.6.4 Abstenção de Opinião.....</b>	<b>66</b>
<b>2.5.7 Forma e Conteúdo do Relatório com Opinião Modificada.....</b>	<b>68</b>
<b>2.5.8 Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos .....</b>	<b>69</b>
<b>2.5.9 Eventos Subsequentes .....</b>	<b>70</b>
<b>2.6 NBC T11-IT 5 - Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis .....</b>	<b>72</b>
<b>2.6.1 Estrutura do Parecer – NBC T11–IT 5.....</b>	<b>72</b>
<b>2.6.2 Tipos de Opinião .....</b>	<b>73</b>
<b>2.6.3 Circunstâncias que Impedem a Emissão do Parecer sem Ressalva .....</b>	<b>76</b>
<b>3 ESTUDO DE CASO – COMPREENSÃO DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS .....</b>	<b>78</b>
<b>3.1 Identificação das Empresas .....</b>	<b>79</b>
<b>3.2 Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis....</b>	<b>79</b>
<b>3.2.1 Compreensão do Parecer com Opinião sem Ressalvas.....</b>	<b>80</b>
<b>3.2.2 Compreensão do Parecer contendo Opinião com Ressalvas .....</b>	<b>88</b>
<b>3.2.3 Compreensão do Parecer com Opinião Adversa.....</b>	<b>97</b>
<b>3.2.4 Compreensão do Parecer com Abstenção de Opinião .....</b>	<b>101</b>
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>108</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>111</b>



## 1 INTRODUÇÃO

A auditoria independente tem como objetivo a emissão de opinião sobre a propriedade ou não das demonstrações contábeis. Isto é, destaca a real situação patrimonial e financeira das empresas auditadas.

Por meio do relatório da auditoria, o auditor evidencia sua opinião em relação às demonstrações contábeis, sendo que o mesmo deve ser elaborado com clareza e objetividade e direcionado aos diversos usuários interessados.

Este trabalho tem o objetivo de evidenciar os tipos de relatórios emitidos pelo auditor independente sobre as demonstrações contábeis, bem como a correta elaboração quanto à sua estrutura.

No entanto, é realizada uma coleta de dados junto às referências bibliográficas e pesquisa documental referente pareceres publicados na *internet* e em jornais, bem como a compreensão dos mesmos, para que se possam atingir os objetivos deste estudo.

No primeiro capítulo deste trabalho, destaca-se o tema e o problema da pesquisa, evidenciando o objetivo geral e específicos. Na sequência a justificativa onde se elucida a importância deste estudo e os procedimentos metodológicos para o desenvolvimento da pesquisa.

### 1.1 Tema e Problema

Atualmente, as organizações encontram-se diante de um mercado cada vez mais competitivo tanto dos aspectos mercadológicos, quanto às exigências fiscais e dos usuários das informações contidas nas demonstrações contábeis, que exigem das empresas maior transparência e confiabilidade de suas informações. As organizações estão inseridas em um ambiente que vive em constantes mudanças, diante disso, surge a necessidade de estarem sempre adaptados a essas mudanças.

As empresas que pretendem continuar atuando no mercado, de forma mais consistente e segura, procuram minimizar os riscos para o seu negócio e a

todo o momento buscam atender as exigências impostas pela legislação. Por isso, voltam-se para que as demonstrações contábeis sejam apresentadas a real situação da empresa e de forma mais transparente, a fim de proporcionar maior segurança aos interessados nas informações contábeis divulgadas a sociedade em geral.

Por isso, recorrem aos trabalhos da auditoria independente, o que já faz parte da realidade de muitas empresas, não apenas por exigência legal, no caso das companhias abertas, aquelas que operam no mercado de ações. As organizações que tem suas demonstrações financeiras auditadas fornecem maior credibilidade a seus investidores, financiadores e outros interessados, pois subtendem que essas foram objeto de avaliação por profissionais especialistas no assunto.

No entanto, o relatório do auditor externo, o parecer, apresenta o resultado final do trabalho da auditoria, que está refletindo em sua opinião a propriedade das demonstrações contábeis.

O auditor independente fundamenta o relatório de acordo com a natureza da opinião, a partir da coleta de dados e das evidências que julgar suficiente e apropriada para execução dos seus trabalhos. Trabalhos esses que devem observar as normas de auditoria e os princípios contábeis.

O resultado deste trabalho da auditoria independente é divulgado diante das exigências legais estabelecidas pelos órgãos normatizadores das empresas, segundo a natureza jurídica da sociedade auditada. Esse instrumento de divulgação recebe o nome de “Relatório do Auditor Independente”.

Porém, até pouco tempo atrás a sociedade de um modo geral, principalmente o investidor leigo, enfrentava dificuldades na leitura desse relatório do auditor. Diante disso, surge a questão: Como identificar o tipo do relatório emitido pelo auditor independente sobre as demonstrações contábeis, levando em consideração as alterações promovidas por resoluções técnicas, na comparação com a norma anterior?

## 1.2 Objetivos da Pesquisa

O objetivo geral deste estudo consiste em apresentar a forma de identificação e compreensão dos tipos de relatórios de auditoria emitidos pelos auditores independentes, sobre as demonstrações contábeis auditadas e publicadas.

Para atingir o objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- abordar aspectos teóricos que tratam dos trabalhos da auditoria independente, as normas e os procedimentos que regulam os serviços da auditoria;
- apresentar os relatórios emitidos pelos auditores independentes de acordo com a sua opinião, sobre o resultado dos exames das demonstrações contábeis;
- desenvolver análise dos relatórios de auditoria publicados em jornais e na *internet* na região sul catarinense e do Rio Grande do Sul, bem como a leitura para compreensão desses relatórios, em relação com a norma vigente e comparando com a norma anterior.

## 1.3 Justificativa

O relatório do auditor independente representa o produto final do trabalho da auditoria, ou seja, é o instrumento pelo qual o auditor apresenta aos usuários da informação contábil, o resultado apurado pelo seu trabalho, traduzindo todos os seus aspectos relevantes, isto é, indicando a situação real do patrimônio da sociedade auditada.

A auditoria independente, além de apresentar por meio do relatório a realidade da situação patrimonial e financeira da empresa, também contribui no sentido de estabelecer a adequação dos dados contábeis, detectarem possíveis erros ou eventuais fraudes, que conforme determina Ferreira (2009) ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a

obrigação de comunicá-los à administração da entidade, sempre por escrito e de forma reservada.

O presente trabalho justifica-se ao apresentar os conceitos de auditoria, os objetivos do seu trabalho e procedimentos usuais que regulam os seus serviços, bem como o entendimento das normas relativas à execução dos trabalhos e a emissão do relatório da auditoria, contribuindo aos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis, a sociedade em geral e ao fisco para que estes tenham nos trabalhos da auditoria independente, uma aliada na obediência a correta aplicação das leis tributárias e das normas contábeis.

Esta pesquisa torna-se relevante na contribuição à identificação dos tipos de relatórios aplicáveis as demonstrações contábeis e nas razões de sua emissão.

Entende-se que o relatório da auditoria, além de cumprir com as exigências legais, também é um suporte ao processo decisório, facilitando aos investidores e aos administradores na tomada de decisões, daí a importância em ter conhecimento do tipo de opinião que está sendo aplicado.

#### **1.4 Metodologia**

Com o intuito de alcançar os objetivos traçados no trabalho em questão, faz-se necessário a definição dos procedimentos metodológicos que norteiam este estudo.

No entanto, para Marconi e Lakatos (2008, p.1), “a pesquisa, é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais.”

Enquanto que, Goldenberg (2002, p. 105) enfatiza que:

a pesquisa é a construção de conhecimento original, de acordo com certas exigências científicas. É um trabalho de produção de conhecimento sistemático, não meramente repetitivo, mas produtivo, que faz avançar a área de conhecimento a qual se dedica.

Quanto aos objetivos da pesquisa, o presente estudo dispõe-se de uma técnica de pesquisa descritiva, onde é realizada uma interpretação dos relatórios de

auditoria, identificando sua classificação e fazendo uma comparação com a norma vigente.

Segundo Jung (2004, p.152) a pesquisa descritiva “tem por finalidade observar, registrar e analisar os fenômenos ou sistemas técnicos, sem, entretanto, entrar no mérito dos conteúdos.”

Neste estudo, descrevem-se sobre os relatórios de auditoria, bem como sua classificação, compreensão e estrutura, dentre outros fatores necessários para um entendimento adequado quanto a sua elaboração.

Para Gil (1994, p. 32) “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relação entre as variáveis.”

Quanto às tipologias de procedimentos trata-se de pesquisa bibliográfica e documental. Sendo que a pesquisa bibliográfica será feita por meio de consulta em livros e *internet*.

Na pesquisa bibliográfica busca-se conhecer, analisar e explicar conhecimentos sobre determinado assunto, tema ou problema, além de ser um meio de formação científica.

Santos (2004, p. 28), destaca que

são fontes bibliográficas os livros (de leitura corrente ou de referência, tais como dicionários, enciclopédias, anuários etc.), as publicações periódicas (jornais, revistas, panfletos etc.), fitas gravadas de áudio e vídeo, *websites*, relatórios de simpósios / seminários, anais de congressos etc.

Já na pesquisa de campo foram utilizados os relatórios de auditoria sobre as demonstrações contábeis publicados na internet e em jornais.

Para Marconi e Lakatos (2008, p. 48-49), “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias.”

Quanto às abordagens do problema adotado nesta pesquisa, é de forma qualitativa.

Oliveira (1999, p. 117) diz que

as pesquisas que se utilizam da abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudanças, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em grau maior de profundidade, interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

Por meio do estudo bibliográfico realizado e da interpretação dos relatórios da auditoria sobre as demonstrações contábeis, publicados na internet e jornais, espera-se obter as informações necessárias para responder a questão central deste estudo.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA SOBRE A AUDITORIA E DE SEUS RELATÓRIOS**

A auditoria está inserida na Ciência Contábil e é considerada uma técnica da Contabilidade que examina os livros, documentos e registros, analisando se estão elaborados conforme os princípios e normas contábeis.

Destinada a controlar o patrimônio das entidades é considerada indispensável à contabilidade, pois verifica a exatidão de seus registros e analisa se os fatos ocorridos nas empresas estão de acordo com as normas estabelecidas, confirmando a real situação patrimonial e financeira e até mesmo servindo de apoio a gestão.

Com o intuito de compreender melhor o tema deste trabalho, buscou-se através de pesquisa bibliográfica, a base para conceituar os assuntos relacionados à auditoria, as normas e procedimentos para execução dos seus trabalhos, bem como as normas relativas ao relatório do auditor independente.

### **2.1 Da Auditoria**

#### **2.1.1 Origem e o Crescimento da Auditoria**

A origem da auditoria conforme consta na literatura, não traz fatos exatos e nem a data precisa do seu surgimento. No entanto, é possível verificar que a muitos anos atrás, por meio de alguns acontecimentos como, por exemplo, a necessidade do ser humano de controlar as poucas coisas que possuía, ou seja, seu patrimônio, deixando indícios que nos leva a ter noções do trabalho da auditoria.

De acordo com Sá (2002) a mais de 4.500 anos antes de Cristo, já existiam provas arqueológicas de inspeções e verificações de registros onde evidenciam a origem da auditoria, tais como:

- normas de auditoria inseridas como textos do livro Arthasastra, de Kautilya, na Índia;

- relatos de práticas de auditoria nas cartas a Trajano escritas por Plínio;
- associações profissionais que se incumbiam de executar as funções de auditoria;
- referências sobre práticas de revisão escritas na obra de Abu-Abdallah Al-Khawarismi.

Esses são fatos que desde muitos anos atrás, deixam claro a presença da auditoria.

Para Almeida (1996, p. 22),

a auditoria externa ou auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. No início as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos, visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado.

Pode-se perceber que os vestígios do trabalho da auditoria surgiram em função da necessidade do homem contar, verificar e controlar o que possuía. O trabalho do auditor foi se aperfeiçoando e se tornando indispensável à medida que a ambição e a busca da lucratividade do ser humano aumentaram.

Segundo Franco e Marra (2001) a auditoria surgiu na Inglaterra por ser um país que possuía grandes companhias de comércio, que visavam à confirmação dos registros contábeis em busca da proteção dos seus patrimônios. Desta forma a evolução da auditoria ocorreu juntamente com o crescimento dessas empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos.

No Brasil, a auditoria também teve seu momento de ascensão, conforme destaca Jund (2001), apesar de ser organizada em 26 de março de 1957 quando formado o Instituto de Contadores Públicos no Brasil, em São Paulo foi reconhecida oficialmente em 1968, por ato do Banco Central do Brasil. O fortalecimento da sua atividade ocorreu em 1972, por regulamentações do Banco Central do Brasil, Conselho Federal de Contabilidade e pela formação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

A evolução do trabalho da auditoria é notória ao longo dos anos e atualmente encontra-se em lugar de destaque no mercado de trabalho, em função

do prestígio e da credibilidade que a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis proporciona as empresas auditadas.

### **2.1.2 Definição e Objetivos de Auditoria**

A auditoria é uma atividade considerada fundamental e essencial, visto que o trabalho do auditor visa à confirmação dos registros e a supervisão das operações dentro das empresas.

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

O estudo das operações da empresa, conforme citação acima, se dá em função de o auditor apurar e avaliar informações suficientes e apropriadas para fundamentar sua opinião.

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

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

A auditoria é o processo de confrontação entre a situação encontrada, com as normas e regras, ou seja, a comparação entre o fato ocorrido e o que deveria ocorrer, por meio de análises do conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio.

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

Os exames devem ser efetuados de acordo com as normas de auditoria normalmente aceitas e os procedimentos adotados devem incluir aqueles que o auditor julgar necessário.

Desta forma, o exame das demonstrações financeiras devem

expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos

correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. (CREPALDI, 2009, p. 3-4)

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

A definição e os objetivos da auditoria atestam por si só sua abrangência, importância e grandeza quanto aos seus trabalhos, atribuindo a ela eficiência, uma vez que para atingir seus objetivos, o auditor deve estar apto e capacitado para desenvolver seus trabalhos.

### **2.1.3 Reflexos e Vantagens dos Trabalhos da Auditoria**

A auditoria é uma ferramenta de grande importância para o bom andamento dos controles das empresas e para estabelecer a exatidão dos registros contábeis, sendo que os reflexos e vantagens são inúmeros e visíveis aos administradores, aos investidores, a sociedade e até mesmo ao fisco.

De acordo com Jund (2001) a auditoria deixou de ser para as entidades e empresas apenas um instrumento de controle sobre o pessoal administrativo e tornou-se um meio indispensável de confirmação da eficiência dos controles, refletindo no aspecto administrativo, patrimonial, fiscal, técnico, financeiro, econômico e ético.

Uma vez que o trabalho da auditoria reflete a vários aspectos dentro de uma empresa, seus reflexos e vantagens voltam-se mais específicos para cada usuário e setor.

Desta forma, para a administração da empresa a auditoria proporciona as seguintes vantagens:

- fiscaliza a eficiência dos controles internos;
- assegura maior correção dos registros contábeis;
- opina sobre a adequação das demonstrações contábeis;
- dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos de despesas;
- possibilita apuração de omissões no registro das receitas, na realização oportuna de créditos ou na liquidação oportuna de débitos;

- contribui para obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas;
- aponta falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos. (CREPALDI, 2009 p. 10)

Diante de uma auditoria, os administradores e empregados procuram executar seus trabalhos com maior atenção, já que os erros e as fraudes podem ser identificadas e apontadas pelo auditor.

Para os investidores as vantagens são as seguintes:

- contribui para maior exatidão das demonstrações contábeis;
- possibilita melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas;
- assegura maior exatidão dos resultados apurados. (CREPALDI, 2009, p. 10-11)

Os investidores depositam maior confiança nas empresas que possuem auditoria, uma vez que o trabalho do auditor transmite segurança quanto às informações contidas nas demonstrações contábeis.

Quanto às vantagens voltadas ao fisco podem-se destacar as seguintes:

- permite maior exatidão das demonstrações contábeis;
- assegura maior exatidão dos resultados apurados;
- contribui para maior observância das leis fiscais. (CREPALDI, 2009, p. 11)

Diante das inúmeras vantagens do trabalho da auditoria, conclui-se que em relação ao fisco a auditoria pode ser considerada uma aliada, visto que procura orientar seus clientes, a tomarem decisões que envolvam menos riscos e atender as exigências impostas pela legislação, com a correta aplicação das leis fiscais.

Para a sociedade, compreendendo os trabalhadores e toda a população, as vantagens são as seguintes;

- dá credibilidade as demonstrações contábeis dessas empresas;
- assegura a veracidade das informações, das quais dependerá a tranquilidade quanto a sanidade das empresas e a garantia de empregos;
- informa, através das demonstrações contábeis do conjunto das empresas, o grau de evolução e solidez da economia nacional. (JUND, 2001, p. 32)

No entanto, as empresas auditadas não podem se considerar imunes a problemas contábeis, administrativos e até mesmo fraudes, mas é evidente que a margem de erro se torna razoavelmente reduzida, visto que a competência dos colaboradores e a credibilidade são indispensáveis a sobrevivência de qualquer organização.

Para Hoog e Carlin (2008, p. 55) “todas as organizações que possuem auditoria acabam sendo apreciadas em suas relações com o mercado com mais segurança, haja vista que os auditores, na execução de seus trabalhos, acabam sendo avalistas das informações destas organizações.”

A auditoria mesmo mantendo a sua necessária independência, está deixando de ser uma atividade somente investigadora e certificadora, para ser mais participativa na gestão das empresas, uma vez que aponta falhas e reflexos importantes, preservando assim a continuidade normal das atividades da empresa.

#### **2.1.4 Fatores que Determinam a Contratação da Auditoria**

O desenvolvimento do trabalho do auditor e o interesse das empresas em contratar auditoria surgiram não apenas por exigência fiscal, mas também à medida que se fez necessário a confirmação das demonstrações contábeis, aos usuários dessas informações.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 43), a atuação do auditor interessa principalmente a:

- executivos de empresas, que não podem fiscalizar todos os atos de seus subordinados.
- investidores que não tomam parte ativa na administração de uma sociedade;
- financiadores e fornecedores que desejam ver confirmada a possibilidade de liquidação de seus créditos;
- o Fisco, que tem na auditoria idônea uma colaboração útil para orientação dos contribuintes e para evitar sonegação de impostos;
- o Poder Público, quando se trata de empresa ou entidades de interesse coletivo que devem sofrer controles e fiscalização do Estado;
- os empregados das empresas, quando eles participam dos lucros e estão interessados na confirmação dos resultados apurados.

A profissão do auditor independente justifica-se, pela credibilidade proporcionada as empresas auditadas, fornecendo assim maior segurança e garantia, tanto para os administradores e acionistas quanto para o fisco.

Crepaldi (2009, p. 3) destaca que auditoria “consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, através de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização.”

Conclui-se que a auditoria possui papel importante nas empresas, pois mesmo não garantindo que a fraude aconteça, ela inibe e aponta as falhas, cabendo a administração corrigir ou não.

De acordo com Almeida (1996), os principais motivos que levam uma empresa a contratar um auditor externo ou independente são os seguintes:

- companhias de capital aberto;
- imposição de um banco para ceder empréstimo;
- como medida de controle interno;
- a fim de atender as exigências do próprio estatuto ou contrato social da companhia ou empresa;
- para efeito de compra da empresa, a fim de determinar o valor contábil correto do patrimônio líquido;
- para efeito de incorporação, fusão ou cisão da empresa;
- para fins de consolidação das demonstrações contábeis, obrigatória para a companhia aberta que tiver mais de 30% do valor de seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas.

Atualmente, as empresas não contratam a auditoria apenas por exigência fiscal, mas também em busca do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis, uma vez que proporciona mais credibilidade e segurança quanto aos seus dados.

### **2.1.5 Tipos de Auditoria**

A auditoria quanto ao campo de atuação, pode ser classificada em: auditoria interna e auditoria externa.

Tanto a auditoria interna, quanto a auditoria externa, é relacionada aos assuntos voltados para a contabilidade, operam em geral no mesmo campo e possuem interesses em comum. No entanto possuem algumas diferenças que são apresentadas na sequência deste trabalho mais detalhadamente. Sendo que ambos devem interagir, trocando informações para o bom andamento dos seus trabalhos.

Assim, Crepaldi (2009, p. 40) destaca que

tendo objetivos próprios mas também comuns, os auditores independentes e internos devem atentar para alguns pontos: evitar exames na mesma área com enfoques diferentes, num mesmo momento ou após o trabalho terminado por um dos dois; ter adequada identificação da natureza (conteúdo) dos procedimentos de auditoria aplicados e extensão dos testes; a auditoria interna deve realizar seus trabalhos antes dos auditores independentes nas áreas onde estes farão um trabalho complementar; a auditoria interna deve realizar um trabalho posterior aos dos auditores independentes, quando estes constatarem substanciais deficiências no sistema contábil e de controles que requeiram um exame mais detalhado para solução dos problemas, ou também quando da constatação de fraudes.

É mais adequado que os trabalhos da auditoria interna sejam realizados antes dos exames da auditoria independente, caso a auditoria independente identifique indícios de fraude, ou possíveis deficiências no sistema de controles internos ou contábeis, a auditoria interna poderá fornecer subsídios aos trabalhos da auditoria independente, aprofundando-se ainda mais nos exames.

Quanto às trocas de informações entre a auditoria interna e a externa Crepaldi (2009, p. 40) ressalta que:

ela se dará por meio de contatos verbais, relatórios ou memorandos. Para tanto, deve haver combinação prévia quanto ao pleno acesso aos relatórios e papéis de trabalho, reciprocamente. Essa evidência torna-se importante para auditores independentes pela necessidade de comprovarem os trabalhos realizados e o grau de utilização dos trabalhos dos auditores internos, tendo em vista o cumprimento das Normas de Auditoria Independente.

Os trabalhos da auditoria interna devem ser colocados a disposição da auditoria externa, visto que a interação entre as mesmas traz benefícios para a empresa auditada, uma vez que os resultados dos trabalhos ficam mais completos, amplos e com maior extensão.

### **2.1.5.1 Auditoria Interna**

A auditoria interna surgiu a fim de acompanhar e avaliar os sistemas de controles internos e de dar subsídios aos gestores na condução das atividades das empresas.

Jund (2001, p. 26) enfatiza que

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas, em relação às atribuições e aos planos, as metas, aos objetivos e as políticas definidas para as mesmas.

A posição do auditor interno durante a realização dos seus trabalhos, não deve ser a de apontar erros ou impor regras e sim de participar das estratégias da empresa, opinando e apontando alternativas, que facilitem o administrador na tomada de decisões e até mesmo auxiliando os administradores a conduzir a empresa de forma correta.

O auditor interno é uma pessoa de confiança da administração e está vinculado a empresa por contrato trabalhista continuado, portanto parcialmente independente, que além das informações contábeis e financeiras, se preocupa também com os aspectos operacionais. (ARAÚJO, ARRUDA E BARRETO, 2008)

O fato de o auditor interno ser um empregado da empresa perde sua independência profissional, no entanto deve desenvolver seu trabalho de acordo com as normas de auditoria interna e não deixar de lado a ética relativa à sua profissão.

#### **2.1.5.1.1 Definição e Objetivos da Auditoria Interna**

A auditoria interna é considerada uma ferramenta de amplo controle para os administradores, pois seus trabalhos são voltados aos exames dos controles internos, informando a administração se todos os processos determinados estão sendo seguidos ou não.

Crepaldi (2009, p. 26) destaca que a auditoria interna “constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

Visto que o auditor interno atua em diversas atividades dentro de uma empresa, deve ter competência profissional e estar sempre se atualizando, uma vez

que o mesmo estabelece procedimentos, aponta os aspectos relevantes, analisa e propõe melhorias nos controles examinados.

Quanto à definição de auditoria interna Paula (1999, p. 32) ressalta ainda que:

Pode-se definir a Auditoria Interna como sendo uma atividade e avaliação independente, que, atuando em parceria com administradores e especialistas, deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pela observância as políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade.

Esta definição reflete a importância da auditoria, na questão dos controles, avaliações e assessoramento a administração e desempenho de suas funções.

Paula (1999, p. 44-45), define que os objetivos da auditoria interna são:

- assessorar a administração, gerando informações para a tomada de decisão nos seus diversos níveis, voltando-se para o exame e avaliação dos sistemas de controle [...]
- salvaguardar os ativos e comprovar sua existência, assim como assegurar a exatidão dos ativos e passivos;
- certificar se os objetivos operacionais e de negócios estão sendo atingidos e se os meios utilizados são os mais adequados e eficientes, em relação aos custos envolvidos, prazos estabelecidos e os benefícios obtidos;
- agregar valor ao produto;
- assegurar a observância as políticas, planos, procedimentos, leis;
- acompanhar e avaliar providências e soluções adotadas em relação as recomendações e sugestões apresentadas nos relatórios de Auditoria;
- realizar análise prévia de matérias a serem apreciadas em reunião de diretoria;
- responder pelo atendimento e apoio ao conselho fiscal (quando houver) no desempenho de suas funções coordenando a consecução de sua agenda de trabalho;
- coordenar e controlar o atendimento ao Tribunal de Contas do Estado (no caso de estatais), quanto as demandas de informações, diligências e Auditorias realizadas na empresa;
- identificar possíveis desvios no atingimento as diretrizes e políticas definidas pela administração, no sentido de propor medidas para a melhoria e o aprimoramento do desempenho operacional da organização;
- desenvolver controles que possibilitem informar a direção os riscos que podem influir no resultado da empresa;
- evidenciar oportunidades a serem exploradas.

O trabalho da auditoria interna é realizado de forma detalhada, com função independente e prestando serviço a mesma organização.

As empresas que possuem auditoria interna agregam valores, pois além de melhorar suas operações é considerada parte integrante da estrutura organizacional da empresa.

#### **2.1.5.1.2 Necessidade e Importância da Auditoria Interna**

As empresas para que permaneçam no mercado de trabalho, necessita aperfeiçoar-se tecnologicamente, reduzir custos, aperfeiçoar seus controles, a fim de tornar seu produto competitivo no mercado.

Diante desta situação, os administradores precisam de auxílio para conduzir sua empresa de forma segura. Surge então a necessidade da auditoria interna para dar suporte e contribuir com seu trabalho.

Podem-se apontar diversos fatores que justificam a necessidade da auditoria interna, no entanto Paula (1999, p. 42) destaca os seguintes:

- garantir que os procedimentos internos e as rotinas de trabalho sejam executados de forma a atender aos objetivos da entidade e às diretrizes da alta administração;
- porque atesta a integridade e fidedignidade dos dados contábeis e das informações gerenciais, que irão subsidiar as tomadas de decisões dos dirigentes;
- por salvaguardar os valores da entidade;
- porque, mesmo com todos os controles perfeitos, ainda existiriam pessoas em seus quadros funcionais sujeitas às naturais fraquezas humanas, para as quais não existem controles;
- por permitir a análise dos dados com isenção e independência;
- porque assessora a administração no desempenho de suas funções e responsabilidades, fortalecendo o controle interno;
- por sua importância como órgão de assessoramento, servindo como olhos e ouvidos de seus dirigentes;
- porque colabora com o fortalecimento dos controles internos e ajuda a agregar valor aos produtos;
- porque assegura à alta administração que as diretrizes administrativas e de ordem legal estão sendo cumpridas adequadamente;
- para fins de acompanhamento de fatores críticos de sucesso;
- por avaliar os controles internos da empresa. A sua inexistência, a médio e longo prazos, poderia ocasionar a deterioração dos controles internos de uma maneira geral;
- porque a auditoria Interna traduz-se num braço da alta administração;
- por ser obrigatório sob o aspecto legal estatutário.

O trabalho da auditoria interna proporciona maior segurança à empresa quanto aos seus dados, verifica a existência dos controles internos e do seu

aperfeiçoamento, é considerado um suporte a administração, visto que poderá desfrutar de informações e relatórios com informações verdadeiras.

Diante das necessidades dos trabalhos da auditoria interna, surge sua importância, que de acordo com Paula (1999, p. 40) é possível destacar os seguintes fatores:

- é parte essencial do sistema global de controle interno;
- leva ao conhecimento da alta administração o retrato fiel do desempenho da empresa, seus problemas, pontos críticos e necessidades de providências, sugerindo soluções;
- mostra os desvios organizacionais existentes no processo decisório e no planejamento;
- é uma atividade abrangente, cobrindo todas as áreas da empresa;
- é medida pelos resultados alcançados na assessoria pela alta administração e a estrutura organizacional, quanto ao cumprimento das políticas traçadas, da legislação aplicável e dos normativos internos;
- apresenta sugestões para a melhoria dos controles implantados ou em estudos de viabilização;
- recomenda redução de custos, eliminação de desperdícios, melhoria da qualidade e aumento da produtividade;
- assegura que os controles e as rotinas estejam sendo corretamente executados, que os dados contábeis mereçam confiança e refletem a realidade da organização e que as diretrizes traçadas estão sendo observadas;
- estimula o funcionamento regular do sistema de custos, controle interno e o cumprimento da legislação;
- coordena o relacionamento com os órgãos de controle governamental;
- avalia, de forma independente, as atividades desenvolvidas pelos diversos órgãos da companhia e por empresas controladas e coligadas;
- ajuda a administração na busca da eficiência e do melhor desempenho, nas funções operacionais e na gestão dos negócios da companhia.

A importância da auditoria interna está ligada a expansão das empresas e a conseqüente necessidade de delegação de poderes a terceiros. Neste ponto é que a auditoria interna tomou forma conquistando seu espaço, como meio de fiscalização dos trabalhos executados e acompanhando-os em cada setor da empresa. (SANTOS, SCHMIDT e GOMES, 2006).

Diante disto, pode-se compreender que os trabalhos do auditor interno, necessita do apoio da alta administração, para que seu trabalho de examinar e analisar os sistemas operacionais de cada departamento da empresa tenha os seus objetivos e metas atingidos.

### 2.1.5.2 Auditoria Externa

A auditoria externa também conhecida como auditoria independente, é realizada por profissional sem vínculo empregatício com a empresa auditada.

Segundo Araújo, Arruda e Barreto (2008, p. 31) “a auditoria independente é realizada por especialistas contratados pela organização fiscalizada ou por terceiros, por imposição normativa ou contratual.”

Desta forma, durante a realização dos trabalhos o auditor independente deve manter postura profissional, não se deixando influenciar por terceiros que visam obter vantagens ou interesses próprios.

A auditoria externa deve ser exercida por contador ou bacharel em Ciências Contábeis, registrado no Conselho Federal de Contabilidade. Quanto aos auditores, para estarem aptos a realizar seus trabalhos nas empresas de companhias abertas devem estar registrados na Comissão de Valores Mobiliários - CVM, desde que tenham preenchido os requisitos exigidos.

Crepaldi (2009, p. 33) destaca ainda que

O auditor externo, pela relevância do seu trabalho perante o público, dada a credibilidade que oferece ao mercado, se constitui numa figura impar que presta inestimáveis serviços ao acionista, aos banqueiros, aos órgãos do governo e ao público em geral.

Conforme citação acima, a credibilidade oferecida ao mercado, referente o trabalho do auditor externo, se dá em função de se tornar um aliado aos usuários das informações contábeis, uma vez que o trabalho da auditoria inibe possíveis fraudes e erros.

Assim a fiscalização, exercida pela auditoria sobre os registros e demonstrações contábeis, oferece maior consistência e maior veracidade, por vários fatores que de acordo com Franco e Marra (2000, p. 31), podemos citar os seguintes:

- O profissional que executa os registros contábeis o faz com maior atenção e rigor, pelo simples fato de saber que seu trabalho será examinado e erros apontados.
- Empregados e administradores temem erros e fraudes, na certeza de que estes poderão ser apontados aos poderes superiores.
- Os titulares do patrimônio, por sua vez, prestam contas, através da auditoria, a seus credores e ao fisco.
- Outros fatores de ordem econômica e social, que exigem a atuação do auditor independente.

As empresas que possuem o trabalho da auditoria externa, contam com profissionais mais atentos e cuidadosos na realização dos seus trabalhos, cujos erros, omissões, dentre outras situações, podem ser apontados pela auditoria.

#### **2.1.5.2.1 Definição e Objetivos da Auditoria Externa**

O trabalho da auditoria externa consiste na análise de registros, livros, documentos, inspeções e obtenção de informações, a fim de evidenciar a exatidão das demonstrações contábeis.

Crepaldi (2009, p. 33) define auditoria externa como

o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração do valor adicionado da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade - NBC. (CREPALDI, 2009, p. 33)

Com o objetivo de expressar uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis, o auditor independente deve realizar seu trabalho de forma a apresentar o resultado apurado, e por consequência a emissão do relatório do auditor independente onde vai constar seu parecer.

O auditor independente elabora seu trabalho de acordo com a necessidade da empresa a ser auditada, no entanto existe um consenso, acerca de alguns itens básicos, que de acordo com Jund (2001, p. 26) são os seguintes:

- comprovação, pelo registro, de que são exatos os fatos patrimoniais;
- demonstração dos erros e fraudes encontrados;
- sugestão das providências cabíveis, visando a prevenção de erros e fraudes;
- verificação do funcionamento do controle interno;
- proposição de medidas de previsão de fatos patrimoniais, com o propósito de manter a empresa dentro dos limites de organização e legalidade.

O auditor deve ter competência suficiente para planejar e conduzir seus trabalhos de acordo com a necessidade da empresa, mas também deve estar sempre atento caso surjam novas situações.

O objetivo do auditor externo ou independente é emitir sua opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas, cujas peças básicas são as seguintes:

- balanço patrimonial;
  - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados ou, se companhia aberta por exigência da CVM, demonstração das mutações do patrimônio líquido;
  - demonstração do resultado do exercício;
  - demonstração dos fluxos de caixa, exceto no caso de companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2 milhões;
  - e
  - se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.
- (FERREIRA, 2009, p. 29)

Para atingir seus objetivos, o auditor independente precisa planejar adequadamente a condução dos seus trabalhos, de forma que consiga levantar evidências suficientes e apropriadas para fundamentar seu parecer.

#### **2.1.5.2.2 Necessidade e Importância de Auditoria Externa**

A necessidade da contratação da auditoria independente se dá em função de exigências legais e também com o intuito de proporcionar maior credibilidade quanto às informações contidas nas demonstrações contábeis.

No entanto, Almeida (1996, p. 29-30) destaca que os principais motivos que levam uma empresa a contratar um auditor externo ou independente são os seguintes:

- obrigação legal (companhias abertas e quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional - SFN);
- como medida de controle interno tomada pelos acionistas, proprietários ou administradores da empresa;
- imposição de um banco para ceder empréstimo;
- imposição de um fornecedor para financiar a compra de matéria-prima;
- a fim de atender as exigências do próprio estatuto ou contrato social da companhia ou empresa;
- para efeito de compra (o futuro comprador necessita de uma auditoria a fim de determinar o valor contábil correto do patrimônio líquido da empresa a ser comprada);
- para efeito de incorporação da empresa (é a operação pela qual a empresa é absorvida por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações);
- para efeito de fusão de empresas (é a operação pela qual se unem duas ou mais empresas para formar uma nova sociedade, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações);
- para fins de cisão da empresa (é a operação pela qual a empresa transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a empresa

cindida, se houver versão de todo seu patrimônio , ou dividindo-se seu capital, se parcial a distribuição);

- para fins de consolidação das demonstrações contábeis (a consolidação é obrigatório para a companhia aberta que tiver mais de 30% do valor de seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas).

Observa-se na citação acima que as empresas procuram contratar o trabalho do auditor independente, por obrigação legal ou para negociação ou empréstimos com terceiros.

Desta forma, Ferreira (2009, p. 01) destaca o seguinte:

Na prática, o que tem levado as entidades a contratar auditores independentes é a exigência legal, de que são exemplos:

- 1- A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), em seu art. 177, § 3º, estabelece que as companhias abertas devem ser auditadas por auditores independente registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).
- 2- Por determinação do banco central do Brasil, as instituições financeiras sofrem auditoria por auditores independentes.
- 3- Nos termos da Instrução CVM nº 247/96, art. 35, as demonstrações consolidadas, que representam a agregação das demonstrações da controladora e de suas controladas, estão sujeitas a auditoria por auditores independentes.
- 4- As sociedades de grande porte, assim consideradas as que tenham, no exercício anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões, ainda que não constituídas sob a forma de sociedade por ações, aplica-se a auditoria por auditor independente registrado na CVM, conforme a Lei nº 11.638/07, art. 3º.

Todas as organizações que possuem auditoria acabam sendo apreciadas em suas relações com o mercado, pois fornecem maior segurança e credibilidade, sendo que os auditores, na execução de seus trabalhos, acabam sendo avalistas das informações destas organizações.

O trabalho do auditor independente traz contribuições ao fisco, pois auxilia as empresas na correta aplicação das leis, também proporciona inúmeros benefícios, dentre eles a redução das margens de erros, e até mesmo levando a administração sugestões de melhorias.

### **2.1.5.2.3 Principais Diferenças entre Auditoria Interna e Externa**

Embora as técnicas de trabalhos utilizadas pela auditoria interna possam ser semelhantes às técnicas utilizadas pela auditoria externa, ambas possuem diferenças que devem ser destacadas, conforme demonstrado no quadro a seguir:

<b>Elementos</b>	<b>Auditoria Externa</b>	<b>Auditoria Interna</b>
Sujeito	Profissional Independente	Auditor interno (funcionário da empresa)
Ação e objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Números de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

**Quadro 1: Diferenças entre Auditoria Externa e Auditoria Interna**

Fonte: Crepaldi (2009, p. 35-36).

Conforme podemos observar, a principal diferença entre a auditoria interna e externa é o grau de independência existente.

Tanto a auditoria interna ou externa tem a finalidade de assegurar a compreensibilidade dos registros e proporcionar credibilidade às demonstrações financeiras e a outros relatórios da administração da companhia auditada, proporcionando aos administradores, acionistas e outros usuários destas informações mais segurança e confiabilidade.

## **2.2 Normas e Procedimentos Regulamentares para os Trabalhos da Auditoria Independente**

Entende-se conveniente chamar a atenção, para o fato de que todo o trabalho de auditoria deve estar alicerçado em normas e procedimentos e que esses diplomas legais, possibilitam a execução de trabalhos mais seguros e consistentes, o que traz maior vantagem aos usuários das informações contábeis.

Nesta etapa deste estudo apresenta-se a definição, objetivos e diferenças de normas e procedimentos, na sequência tópicos relacionados às normas e procedimentos que regulamentam os trabalhos da auditoria independente.

### 2.2.1 Definição, Objetivos e Diferenças de Normas e Procedimentos

Para execução dos trabalhos da auditoria são exigidos à aplicação de normas e procedimentos, que estabelecem os requisitos e as regras que o auditor deve seguir, visando mais qualidade no desenvolvimento do seu trabalho.

Portanto, para um melhor entendimento sobre o assunto é necessário ter conhecimento quanto aos seus objetivos e a diferença entre norma e procedimento.

Para Crepaldi (2004, p. 124) “normas de auditoria são as regras estabelecidas pelos órgãos regulares da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função do auditor [...]”

As normas usuais de auditoria são os requisitos necessários a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria.

Segundo Jund (2001) essas normas determinam a estrutura, dentro da qual o auditor decide sobre o que é necessário, à elaboração de um exame de demonstrações financeiras, sua realização e redação do relatório.

Diante disto, pode-se concluir que as normas servem para controlar a qualidade do início até o fim dos trabalhos da auditoria.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 56) “as normas de auditoria estabelecem conceitos básicos sobre as exigências em relação à pessoa do auditor, à execução de seu trabalho e ao parecer que deverá ser por ele emitido.”

Visto que o objetivo do auditor independente é emitir opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas, ele deve planejar adequadamente os procedimentos que irá adotar de acordo com as normas estabelecidas.

Crepaldi (2004, p. 176) define procedimentos de auditoria como

o conjunto de investigações técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem os testes de observância e os testes substantivos.

Com a correta aplicação dos procedimentos de auditoria, o auditor obtém um grau mais elevado no sentido de afastar os riscos de auditoria, e por consequência a realização de um trabalho mais seguro.

As normas de auditoria são aquelas que orientam o auditor a adotar medidas de qualidade no desempenho dos seus trabalhos, já os procedimentos se

relacionam com os atos a serem praticados, a fim de o auditor obter dados suficientes para fundamentar sua opinião.

### **2.2.2 Normas Regulamentares aos Trabalhos da Auditoria**

As normas de auditoria geralmente aceitas, orientam os auditores na realização de seus exames e na preparação de relatórios, visando à qualidade dos mesmos.

Segundo Crepaldi (2009, p. 208) “há normas que são descritas como normas gerais, normas relativas à execução do trabalho e normas de parecer ou relatório.”

Na sequência deste estudo, apresenta-se a fundamentação teórica referente às normas relativas à pessoa do auditor independente e a execução dos trabalhos.

#### **2.2.2.1 Normas Relativas à Pessoa do Auditor Independente**

As normas relativas à pessoa do auditor independente determinam a qualificação do auditor como profissional. Portanto, ao realizar seu trabalho devem obedecer alguns critérios referentes à sua pessoa, conforme determinado nas normas profissionais.

Desta forma, destacam-se as seguintes Normas Brasileiras de Contabilidade, Profissional do Auditor Independente – NBC PA:

- NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, aprovada pela Resolução do CFC nº 821/97;
- NBC P 1.6 – Sigilo, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.100/07;
- NBC P 1.8 – Utilização de Trabalhos de Especialistas, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.023/05;

- NBC PA 01 - Controle de Qualidade para Firmas (Pessoa Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.201/09;
- NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.311/10;
- NBC PA 291 – Independência – Outros Trabalhos de Asseguração, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.312/10;
- NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.323/11;
- NBC PA 12 – Educação Profissional Continuada, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.146/08;
- NBC PA 13 – Exame de Qualificação Técnica, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.109/07.

Em relação à independência, o auditor independente não deve permitir que terceiros interfiram na realização dos seus trabalhos, a fim de não influenciar na formação da sua opinião.

Para Crepaldi (2004) o contador, na função de auditor independente, deve satisfazer às exigências das normas de auditoria, devendo submeter-se a treinamento adequado, a fim de atingir os requisitos necessários a um profissional.

Destaca-se também que a auditoria é exercida por profissional legalmente habilitado, registrado no Conselho Regional de Contabilidade na categoria de Contador e que tenha conhecimento na área contábil, tendo exercido a função de contador por no mínimo cinco anos.

Hoog e Carlin (2008, p. 114) destacam que

o auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

Quanto à responsabilidade do auditor na execução dos trabalhos Ferreira (2009, p. 348) afirma que “o auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões, uma vez que assume responsabilidade técnico-profissional por seu parecer.”

Sobre os honorários do auditor independente é necessário, que seja estabelecido e documentado mediante avaliação dos serviços, considerando os fatores a seguir:

- relevância, complexidade e o custo do serviço;
- número de horas estimadas para conclusão dos trabalhos;
- peculiaridade em relação ao cliente;
- qualificação técnica dos profissionais que irão participar da execução dos serviços;
- lugar em que os serviços serão prestados, considerando os custos de viagens e estadas. (HOOG E CARLIN, 2008)

Considerando as situações citadas acima, o auditor poderá determinar o valor do seu honorário, uma vez que cada item pode variar de acordo com cada auditor.

Ferreira (2009) afirma que os honorários após serem estabelecidos e documentados, ainda devem constar de carta-proposta, ou documento equivalente, onde deve ser elaborado antes do início da execução dos trabalhos e conter:

- descrição dos serviços a serem executados, inclusive referências as leis e regulamentos aplicáveis ao caso;
- que o trabalho será realizado conforme determina as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis;
- prazo estimado para conclusão dos serviços;
- relatórios a serem emitidos;
- condições de pagamento dos honorários.

A não observância dos itens acima é considerada infração ao Código de Ética do Contabilista.

Após a realização dos trabalhos da auditoria toda a documentação, papéis de trabalho, relatório e pareceres são de propriedade exclusiva do auditor, e para fins de fiscalização deve ser conservado pelo prazo de 5 anos a partir da data de emissão de seu parecer. (FRANCO E MARRA, 2001)

Seguindo as exigências das normas relativas à pessoa do auditor independente, deve ser enviado ao Conselho Regional de Contabilidade, até 30 de junho de cada ano, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade, os seguintes dados:

- as informações sobre os seus clientes, cuja sede a da jurisdição do respectivo Conselho, e que o objeto do trabalho seja a auditoria independente, realizado em demonstrações contábeis relativas ao exercício encerrado até o dia 31 de dezembro do ano anterior;
- a relação dos nomes do seu pessoal técnico existente em 31 de dezembro do ano anterior; e
- a relação de seus clientes cujos honorários representarem mais de 10% do seu faturamento anual, bem como os casos onde o faturamento de outros serviços prestados os mesmos clientes de auditoria, ultrapassem, na média dos 3 últimos anos, os honorários dos serviços de auditoria. (FERREIRA, 2009, p. 351)

O auditor independente na execução dos seus trabalhos deve seguir as normas relativas à pessoa do auditor, o que leva a realização de auditorias mais completas e ainda estabelecem ordem e disciplina.

### **2.2.2.2 Normas Relativas à Execução dos Trabalhos de Auditoria**

As normas relativas à execução dos trabalhos de auditoria estabelecem os deveres dos auditores independentes e a forma em que ele irá planejar e conduzir os exames sobre as demonstrações contábeis.

Conforme consta na Resolução do CFC nº. 1.328 de 18 de março de 2011 – Normas Técnicas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA, destaca-se as seguintes:

- Documentação de Auditoria – NBC TA 230, Resolução CFC nº 1.206/09;
- Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis – NBC TA 240, Resolução CFC nº 1.207/09;
- Planejamento da Auditoria e Demonstrações Contábeis – NBC TA 300, Resolução CFC nº 1.211/09;
- Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria; NBC TA 320, Resolução do CFC nº 1.213/09;
- Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria – NBC TA 450, Resolução CFC nº 1.216/09;

O trabalho a ser executado pelo auditor deve ser planejado adequadamente, assim pode ser realizado de forma mais eficiente, possibilitando ao auditor e ao seu cliente mencionar a extensão dos trabalhos.

Crepaldi (2009, p. 249-250) destaca que no planejamento a relevância deve ser considerada pelo auditor quando:

- determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria;
- avaliar o efeito das distorções entre os saldos, denominações e classificação das contas; e
- determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

Desta forma, os exames de auditoria devem ser planejados e executados considerando que os fatos relevantes devem ser relacionados às demonstrações contábeis e que os mesmos sejam identificados.

Se durante a realização dos trabalhos da auditoria, forem identificadas situações fraudulentas, o auditor deve comunicar a administração para tomar providências apropriadas em relação à prevenção das mesmas.

Segundo Ferreira (2009) a relevância da análise dos riscos de auditoria deve ser considerada em: nível geral considerando as demonstrações contábeis no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e a situação econômica e financeira da entidade; e em níveis específicos relativos aos saldos das contas ou a natureza e ao volume das transações.

Os riscos de auditoria não podem ser evitados, no entanto devem ser analisados pelo próprio auditor e na fase do planejamento, para que traga o máximo de segurança durante a condução de seus trabalhos.

A fim de obter maior segurança durante a execução dos trabalhos, o auditor deve determinar a materialidade, que conforme consta na NBC TA 320,

Para fins das normas de auditoria, *materialidade para execução da auditoria* significa o valor ou valores fixados pelo auditor, inferiores ao considerado relevante para as demonstrações contábeis como um todo, [...] refere-se, também, ao valor ou valores fixados pelo auditor inferiores ao nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações.

A materialidade definida pode ser revisada, à medida que surjam novas informações ou mudanças no entendimento do auditor, sobre a entidade e suas operações.

### 2.2.3 Procedimentos Usuais a Auditoria – Testes de Observância e Testes Substantivos

Os procedimentos de auditoria são os caminhos que o auditor deve seguir, a fim de atingir os objetivos determinados. No entanto, os procedimentos de auditoria abrangem os testes de observância e os testes substantivos.

Segundo Ferreira (2009, p. 193) na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- inspeção: exame dos registros e documentos dos ativos tangíveis;
- observação: acompanhamento dos processos ou de procedimento quanto de sua execução;
- investigação e confirmação: obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
- cálculo: conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias;
- revisão analítica: verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas a identificação de situação ou tendências atípicas.

Estes procedimentos são aplicados com o intuito de obter provas ou evidências suficientes, que possam comprovar a veracidade dos registros e das operações existentes na empresa.

Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos, podendo ser divididos em flagrantes ou retrospectivos. (FERREIRA, 2009)

Os testes de observância visam verificar se os controles internos estabelecidos pela administração estão funcionando de fato e se estão sendo conduzidos de forma correta.

São considerados testes flagrantes, quando são realizados no momento da ocorrência do fato que se deseja comprovar e testes retrospectivos, quando são realizados após a ocorrência do fato que se deseja comprovar.

Quanto aos testes substantivos, têm por finalidade comprovar a existência, exatidão e validade das informações produzidas pelo sistema contábil da entidade.

O objetivo dos testes substantivos é certificar-se da correção de um ou mais dos seguintes pontos:

- **existência:** se o componente patrimonial existe em certa data;
- **direitos e obrigações:** se efetivamente existentes em certa data;
- **ocorrência:** se a transação de fato ocorreu;
- **abrangência:** se todas as transações estão registradas; e
- **mensuração, apresentação e divulgação:** se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade. (CREPALDI, 2009, p. 308)

Visto que os testes substantivos procuram verificar a adequação das informações geradas pelo sistema contábil, aplicam-se procedimentos que visam comprovar os registros das transações e saldos corretamente.

### 2.3 Planejamento dos Trabalhos de Auditoria

Planejar significa analisar, traçar metas, levando em consideração as implicações futuras que as decisões tomadas poderão causar, além disso, facilitar a execução dos trabalhos, possibilitando que seja executado de forma mais eficiente.

É nesta etapa do planejamento que o auditor independente determina cuidadosamente a forma de como irá conduzir os seus trabalhos, assim Crepaldi (2009, p. 450) destaca que “o auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais de Auditor Independente, de acordo com os prazos e demais compromissos assumidos com a entidade.”

Durante o planejamento o auditor deve levar em consideração, que as diretrizes traçadas devem ser revisadas e adequadas, sempre que houver situações que não estavam previstas no início dos trabalhos, caso seja necessário.

O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes, no entanto Jund (2001, p. 225) destaca os seguintes:

- o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas, em relação ao exercício anterior;
- o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;

- o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- a natureza, o conteúdo e a oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes, a serem entregues a entidade;
- a necessidade de atender a prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

É possível verificar que para o planejamento dos trabalhos serem elaborado com segurança e qualidade, é importante que o auditor independente tenha um nível adequado de conhecimento relacionado aos setores da empresa, a forma de como estão sendo conduzidas suas atividades, a legislação aplicável, ou seja, uma visão geral da empresa.

É através do planejamento dos trabalhos, que o auditor passa a ter uma visão geral da empresa a ser auditada, definindo suas estratégias e até mesmo as áreas de riscos, podendo evitar que os mesmos interfiram em sua opinião.

### **2.3.1 Definição e Objetivos do Planejamento**

O planejamento dos trabalhos é o momento em que o auditor independente define as estratégias a serem executadas na empresa, de forma que sejam alcançados os objetivos estabelecidos.

A NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.211, de 27 de novembro de 2009 destaca:

- o planejamento da auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria. Um planejamento adequado é benéfico para a auditoria das demonstrações contábeis de várias maneiras:
- auxiliar o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas importantes da auditoria;
- auxiliar o auditor a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais;
- auxiliar o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- auxiliar na seleção dos membros da equipe de trabalho com níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e na alocação apropriada de tarefas;
- facilitar a direção e a supervisão dos membros da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho;
- auxiliar, se for o caso, na coordenação do trabalho realizado por outros auditores e especialistas.

Os trabalhos da auditoria independente podem ser seriamente prejudicados, caso não tenha um planejamento eficaz, portanto devem ser detalhados de forma a servir como um roteiro e meio de controle de sua execução.

Para Jund (2001) os objetivos do planejamento de auditoria podem ser atingidos de modo mais eficiente, quando o planejamento é feito por escrito, e quando a emissão do mesmo resulta na elaboração de programas de auditoria, ou seja, quando as idéias ou decisões relativas ao que fazer, como e por que fazer é convertido em procedimentos de auditoria, evidenciados por escrito, na forma de programas.

Hoog e Carlin (2008) também destacam, que para os trabalhos serem executados de maneira satisfatória e com margens de controle de riscos, os principais objetivos quando do planejamento e execução da auditoria são:

- obter conhecimento das atividades da entidade;
- propiciar o cumprimento dos serviços contratados com a entidade dentro dos prazos e compromissos, previamente estabelecidos;
- assegurar que as áreas importantes e os valores relevantes contidos em suas demonstrações contábeis recebam a atenção requerida;
- identificar os problemas e riscos potenciais da entidade;
- estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados;
- definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho;
- facilitar a supervisão dos serviços executados;
- propiciar a coordenação do trabalho a ser efetuado por outros auditores independentes e especialistas;
- buscar a coordenação do trabalho a ser efetuado por auditores internos;
- identificar os prazos para entrega de relatórios, pareceres e outros informes decorrentes do trabalho contratado com a entidade.

O planejamento de auditoria, quando utilizar dos serviços de uma equipe técnica, deve prever a orientação e supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados, sendo que o planejamento e os programas de trabalhos devem ser revisados sempre que surjam novos fatos. (FERREIRA, 2009)

O sucesso dos trabalhos da auditoria está diretamente relacionado com o planejamento definido pelo auditor, pois são os dados coletados e as estratégias definidas, que consideram todos os fatos que interferem nos testes de campo e na conclusão a ser demonstrada no relatório do auditor.

### 2.3.2 Programas de Auditoria, Técnicas e Etapas para Elaboração

Antes de iniciar qualquer trabalho é importante que se tenha planejado o roteiro que irá seguir, as técnicas que serão adotadas, dentre outros fatores que influenciam no bom desenvolvimento do trabalho.

No caso da auditoria é importante preparar um programa de auditoria, para que se possam prever os procedimentos que deverão ser aplicados, com o intuito de alcançar o resultado desejado.

“O programa de auditoria é o plano de trabalho a ser executado em campo. Esse planejamento deve ser elaborado considerando o objetivo da auditoria e as características da empresa a ser auditada.” (CREPALDI, 2009, p. 497)

Através do planejamento o auditor passa a ter uma visão mais detalhada da empresa a ser auditada, pois neste momento são definidas as áreas riscos, os pontos a serem revisados, enfim todos os procedimentos a serem adotados.

Crepaldi (2009, p. 497) destaca que:

Através do programa de auditoria será definido o objetivo do exame na área específica, a extensão e a profundidade do exame, os pontos de controle interno a serem revisados, os procedimentos a serem adotados, a estimativa de tempo gasto, a equipe de trabalho e outros.

Através dos programas de auditoria e das investigações técnicas que o auditor junta informações sobre as demonstrações contábeis examinadas, lhe fornecendo base para emitir seu parecer fundamentado.

Conforme determina a NBC TA 300, ao definir a estratégia global, o auditor deve:

- (a) identificar as características do trabalho para definir o seu alcance;
- (b) definir os objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas;
- (c) considerar os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe do trabalho;
- (d) considerar os resultados das atividades preliminares do trabalho de auditoria e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo sócio do trabalho para a entidade; e
- (e) determinar a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho.

Através das estratégias definidas pelo auditor no início dos trabalhos é que se pode determinar a extensão dos trabalhos e todos os recursos necessários para realização da auditoria.

O processo de definição da estratégia global auxilia o auditor a determinar, dependendo da conclusão dos procedimentos de avaliação de risco, temas como:

- (a) os recursos a serem alocados em áreas de auditoria específicas, tais como membros da equipe com experiência adequada para áreas de alto risco ou o envolvimento de especialista em temas complexos;
- (b) os recursos a alocar a áreas de auditoria específicas, tais como o número de membros da equipe alocados para observar as contagens de estoque em locais relevantes, a extensão da revisão do trabalho de outros auditores no caso de auditoria de grupo de empresas ou o orçamento de horas de auditoria a serem alocadas nas áreas de alto risco;
- (c) quando esses recursos devem ser alocados, por exemplo, se em etapa intermediária de auditoria ou em determinada data-base de corte; e
- (d) como esses recursos são gerenciados, direcionados e supervisionados, por exemplo, para quando estão previstas as reuniões preparatórias e de atualização, como devem ocorrer as revisões do sócio e do gerente do trabalho (por exemplo, em campo ou fora dele) e se devem ser realizadas revisões de controle de qualidade do trabalho.

O auditor durante a realização dos seus trabalhos deve alterar e atualizar as estratégias e os planos determinados inicialmente, caso surjam situações que não estavam previstas.

Quanto às técnicas para sua elaboração, ao planejar um programa de auditoria, varias considerações básicas devem ser levadas em conta, sendo que Crepaldi (2009, p. 482) destaca as seguintes:

- a responsabilidade do auditor na apuração de qualquer erro ou irregularidade que afetam os dados sob exame;
- as formas em que o programa de auditoria pode ser modificado, em virtude das variações na eficiência do controle interno.

Percebe-se que existe a possibilidade, de que alguma irregularidade possa passar despercebida pelo auditor ao realizar um exame, caso contrário seria necessário que todas as operações da empresa auditada fossem examinadas detalhadamente, no entanto a auditoria se tornaria longa e muitas vezes inviável pela maioria dos empresários.

Crepaldi (2009, p. 483-484) destaca que

A elaboração do programa compreende a seleção de procedimentos que se aplicam a certas situações que se apresentam e a fixação da época em que eles devem ser executados, bem como da amplitude de sua aplicação. Todos os procedimentos de auditoria são baseados em uma ou mais das técnicas auditoriais de forma que o conhecimento perfeito dessas técnicas é primordial na elaboração do programa de auditoria.

Na escolha dos procedimentos específicos de auditoria, deve-se atentar para:

- permanecer dentro do objetivo e limitações de trabalho contratual;
- obter as melhores provas razoavelmente possíveis;
- aplicar somente os testes e procedimentos que sejam úteis para alcançar os objetivos do exame naquela situação específica;
- considerar todas as possibilidades de erro;

- coordenar os procedimentos a serem aplicados aos itens em questão.

O programa de auditoria é uma forma de organização do serviço a ser executado e apresentado, constituindo a prova dos procedimentos que foram aplicados.

## **2.4 Documentação de Auditoria - Papéis de Trabalho**

O auditor independente no curso dos seus trabalhos deve levantar todas as informações necessárias e evidências documentais, em relação à empresa auditada, a fim de fundamentar sua opinião, ou seja, formar bases suficientes para elaborar o relatório.

A NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, aprovada pela resolução do CFC nº 1.206 de 27 de novembro de 2009, define documentação de auditoria como, “o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor.”

Usualmente também é utilizada a expressão “papéis de trabalho” para nomear a documentação da auditoria.

Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor, ou fornecida a este na execução da auditoria, deve ser elaborado de forma clara e de fácil entendimento, uma vez que respaldam suas conclusões e opiniões em relação ao trabalho executado. (CREPALDI, 2009)

A NBC TA 230 determina que, o objetivo do auditor é preparar documentação que forneça, “registro suficiente e apropriado do embasamento do relatório do auditor; e evidências de que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com as normas e as exigências legais e regulamentares aplicáveis.”

A documentação elaborada pelo auditor serve como base e sustentação da sua opinião.

De forma exemplificativa, Ferreira (2009, p. 59) afirma que os papéis de trabalho têm por finalidade:

- atender às Normas Brasileiras de Contabilidade;
- servir como fundamentação do parecer;

- orientar o trabalho do auditor, servindo como guia e meio de controle durante a execução da auditoria;
- avaliar o trabalho da equipe técnica que desenvolveu os trabalhos de auditoria;
- comprovar administrativa ou judicialmente a correção do trabalho executado.

Através dos papéis de trabalho, que o auditor poderá comprovar que os serviços foram executados de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, além de proporcionar mais eficiência na realização dos mesmos.

Conforme consta na NBC TA 230, a documentação da auditoria serve para várias finalidades adicionais, que incluem:

- assistir a equipe de trabalho no planejamento e execução da auditoria;
- assistir aos membros da equipe de trabalho responsáveis pela direção e supervisão do trabalho de auditoria ;
- permitir que a equipe de trabalho possa ser responsabilizada por seu trabalho;
- manter um registro de assuntos de importância recorrente para auditorias futuras;
- permitir a condução de revisões e inspeções de controle de qualidade;
- permitir a condução de inspeções externas em conformidade com as exigências legais, regulamentares e outras exigências aplicáveis.

Quanto a guarda dos papéis de trabalho utilizados na auditoria, Jund (2001, p. 347) destaca que “para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar a boa guarda, pelo prazo de 5 anos, a partir da data de emissão de seu parecer [...]”

Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, sendo responsável pela sua guarda e boa conservação.

#### **2.4.1 Preparação e Descrição dos Papéis de Trabalho**

Através da preparação dos papéis de trabalho, o auditor tem a possibilidade de estar demonstrando sua habilidade técnica e competência, em relação ao trabalho que irá realizar, sendo que todo auditor competente é capaz de desenvolver seu trabalho de acordo com as normas usuais de auditoria.

Desta forma, para que o auditor alcance esses objetivos Crepaldi (2009) destaca que ele deve: fazer trabalho completo sobre os dados necessários;

organizar e arquivar os papéis de maneira que seja de fácil identificação e entendimento por aqueles que deles necessitem, dentre eles diretores e gerentes de auditoria.

Para a elaboração dos papéis de trabalho é essencial que o auditor observe e leve em consideração alguns pontos, que para Araújo, Arruda e Barretto (2008, p. 241-242) são as seguintes:

- **Precisão:** devem ser elaborados sob o extremo rigor técnico, não podendo conter informações imprecisas e inadequadas;
- **Concisão:** devem ser concisos, de forma que qualquer interessado e conhecedor das normas e procedimentos de auditoria entenda-os sem a necessidade de explicações ou comentários adicionais de quem os elaborou;
- **Praticidade:** devem ser práticos para economizar tempo na sua elaboração, assim como no processo de revisão;
- **Objetividade:** devem ser claros e objetivos, de tal modo que deles se depreenda a finalidade dos exames e até onde o auditor pode chegar;
- **Clareza:** devem ser elaborados de forma clara para não prejudicar sua opinião;
- **Lógica:** devem ser preparados de maneira racional e lógica, na sequência natural do objetivo a ser atingido;
- **Completos:** devem conter todas as informações necessárias para fundamentar a emissão da opinião do auditor. Isso quer dizer devem ser completos por si sós.

Desta forma, entende-se que o auditor deve ser organizado e deve manter o máximo de cuidado em relação ao conteúdo da documentação da auditoria.

“Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.” (FERREIRA, 2009, p. 57)

Para que o preenchimento dos papéis de trabalho alcance bons resultados, algumas regras básicas devem ser observadas pelo auditor, que de acordo com Crepaldi (2009, p. 406) são as seguintes:

- os papéis de trabalho devem evidenciar a obediência as normas de auditoria geralmente adotadas;
- os procedimentos de auditoria adotados ficarão evidenciados, em sua extensão e profundidade;
- devem incluir todos os dados e informações pertinentes;
- devem ser limpos, claros e corretos;
- devem conter todos os elementos e informações que amparem o que se mencionar no parecer e nos relatórios;
- devem conter todas as informações que possam ser úteis, ou necessárias, no futuro;
- devem incluir os dados para fácil identificação da data em que foram elaborados, quem foi o encarregado e quem fez a revisão, assim como terão títulos e código que esclareçam a natureza do exame;

- na data do término da auditoria, os papéis devem estar prontos e em condições de serem arquivados.

A não observância dessas regras pelo auditor independente pode significar indícios de falhas na elaboração dos papéis de trabalhos e até mesmo na auditoria realizada.

#### **2.4.2 Tipos, Formas e Conteúdo dos Papéis de Trabalho**

Os papéis de trabalhos são os meios em que o auditor apura as informações sobre a empresa auditada, a fim de comprovar sua opinião, eles podem assumir ampla variedade de formas e modelos.

Para Crepaldi (2009) os papéis de trabalho mais comuns, geralmente usados em todos os trabalhos são: análises de contas; lançamentos de acertos; conciliações; balancetes; pontos para recomendações e programas de auditoria.

Diante disto, podem ser considerados papéis de trabalho qualquer registro ou material que o auditor julgar importante e que lhe dará base para fundamentar sua opinião.

A documentação da auditoria pode ser registrada em papel, em formatos eletrônicos ou outros. No entanto conforme determina a NBC TA 230, podem-se destacar os seguintes exemplos de documentação da auditoria:

- (a) programas de auditoria;
- (b) análises;
- (c) memorandos de assuntos do trabalho;
- (d) resumos de assuntos significativos;
- (e) cartas de confirmação e representação;
- (f) listas de verificação;
- (g) correspondências (inclusive correio eletrônico) referentes a assuntos significativos.

Quanto à forma e o conteúdo dos papéis de trabalho, dependem de fatores relacionados à natureza do trabalho; natureza e complexidade da atividade da entidade; natureza e condição dos sistemas contábeis e de controle interno da entidade; direção, supervisão e revisão do trabalho executado pela equipe técnica; metodologia e tecnologia utilizadas no curso dos trabalhos. (CREPALDI, 2009)

Ao documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registrar:

- as características que identificam os itens ou assuntos específicos testados, permitindo que a equipe de trabalho seja responsabilizada por seu trabalho e facilita a investigação de exceções ou inconsistências;
- quem executou o trabalho de auditoria e a data em que foi concluído; e
- quem revisou o trabalho de auditoria executado e a data e extensão de tal revisão. (NBC TA 230)

O auditor independente, durante a realização dos seus trabalhos deve estar preparado caso surjam novos problemas, pois a quantidade e os tipos de papéis de trabalho devem ser elaborados de acordo com a necessidade de cada situação.

Para que os papéis de trabalhos sejam elaborados de forma correta, devem contemplar informações básicas tais como:

- referência do papel de trabalho – um número de índice alfanumérico feito em vermelho no ângulo superior direito;
- título da célula – natureza e objetivo da célula;
- células mestras – o título é o nome do grupo ou subgrupo de contas do balanço;
- células analíticas – o título mostra o tipo de análise ou o procedimento que foi aplicado e deve fazer referência ao item do programa de auditoria que se aplica;
- data – indicar a data a que se refere o trabalho. Se os trabalhos de auditoria interna foram conjugados com os de auditoria independente, devesa constar, também, a data das demonstrações financeiras a que se referem;
- o nome de quem prepara a célula e a data no canto inferior direito:
  - as iniciais de quem a prepara indicam a responsabilidade por seu preenchimento;
  - a frase “preparado pela auditoria interna” deve ser inserida nas células quando o trabalho for conjugado com a auditoria independente. (CREPALDI, 2009, p. 409-411)

O auditor deve preparar a documentação de auditoria permitindo que outro auditor experiente, sem nenhum envolvimento anterior com a auditoria, entenda:

- a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir com as normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
- os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida; e

- assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos profissionais significativos exercidos para chegar a essas conclusões. (NBC TA 230)

Os papéis de trabalho devem ser completos e esclarecedores por si mesmos, sem que haja necessidade de explicações verbais adicionais.

## **2.5 Normas Relativas ao Relatório do Auditor Independente**

O relatório do auditor independente é o documento que indica a conclusão dos trabalhos do auditor. No entanto, deve ser escrito e estruturado de acordo com as normas que regulamentam.

Diante disto, para melhor compreensão do assunto, apresenta-se na sequência deste estudo, a fundamentação teórica sobre a nova estrutura do parecer e os tipos de opinião que podem ser formadas pelo auditor independente.

De acordo com a norma vigente o parecer passa a ser denominado “Relatório do Auditor Independente Sobre as Demonstrações Contábeis”. As alterações promovidas estão apresentadas na NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis e a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, aprovada pelo CFC em 27 de novembro de 2009 e é aplicável a auditoria de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

### **2.5.1 Definição de Relatório de Auditoria**

O relatório é o meio formal pelo qual o auditor comunica as partes interessadas sua opinião, ou seja, a conclusão a respeito das demonstrações contábeis auditadas.

Araújo Arruda e Barretto (2008, p. 291) definem o relatório do auditor como “o instrumento técnico pelo qual o auditor comunica ou apresenta os

resultados dos trabalhos realizados, seus comentários, suas observações, [...] e as providências necessárias que devem ser tomadas pela administração.”

Sua redação deve ser elaborada de forma cuidadosa e de fácil entendimento, pois reflete criteriosamente a opinião do auditor, as responsabilidades da administração e também a situação financeira e patrimonial em que se encontra a empresa auditada.

### **2.5.2 Formação da Opinião do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis**

O auditor independente forma sua opinião, avaliando se as demonstrações contábeis são elaboradas adequadamente em todos os aspectos relevantes.

No entanto, a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, aprovada pela resolução do CFC nº 1.231/09 de 27 de novembro de 2009, determina que:

11. Para formar essa opinião, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro. Essa conclusão deve levar em consideração:
  - a) a conclusão do auditor, de acordo com a NBC TA 330, sobre se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente;
  - b) a conclusão do auditor, de acordo com a NBC TA 450, sobre se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto;
  - c) as avaliações requeridas.

Considerar os riscos de distorções relevantes e se os mesmos foram corrigidos ou não, é um dos fatores em que o auditor deve levar em consideração ao formar sua opinião.

Conforme determina a NBC TA 700, o auditor independente deve avaliar especificamente se as demonstrações contábeis estão elaboradas de acordo com os requisitos a seguir:

- a) as demonstrações contábeis divulgam adequadamente as práticas contábeis selecionadas e aplicadas;
- b) as práticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas;
- c) as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;

- d) as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
- e) as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações contábeis;
- f) a terminologia usada nas demonstrações contábeis, incluindo o título de cada demonstração contábil, é apropriada.

Ao avaliar se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, o auditor deve considerar a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, deve analisar também se as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, representam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada. (NBC TA 700)

Desta forma verifica-se que a opinião do auditor independente deve ser formada com base em todas as informações obtidas durante a realização dos seus trabalhos, sendo que a mesma deve ser emitida de forma modificada ou não modificada.

“O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro não aplicável.” (NBC TA 700)

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

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

O relatório da auditoria independente deve ser elaborado de forma que reflita criteriosamente a veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, ou seja, a propriedade da situação patrimonial e financeira da empresa auditada.

### 2.5.3 Estrutura do Relatório dos Auditores Independentes

O auditor independente assume responsabilidades ao realizar o trabalho de auditoria e conseqüentemente ao formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas. No entanto, é indispensável que a elaboração do relatório da auditoria obedeça a estrutura estabelecida nas presentes normas.

No entanto, o relatório do auditor independente deve ser elaborado por escrito, de forma impressa em papel ou em meio eletrônico.

Conforme determina a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, aprovada pela resolução do CFC nº 1.231/09 de 27 de novembro de 2009, a emissão do relatório da auditoria independente deve seguir a seguinte estrutura:

- título;
- destinatário;
- parágrafo introdutório;
- responsabilidades da administração sobre as demonstrações contábeis;
- responsabilidade do auditor;
- opinião do auditor;
- endereço do auditor independente;
- data do relatório do auditor independente;
- nome do auditor;
- números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório;
- assinatura do auditor;

Quanto ao título deve indicar claramente que é o relatório do auditor independente, por exemplo, “Relatório do Auditor Independente”, a fim de diferenciar de outros relatórios emitidos e afirmar que o auditor cumpriu todas as exigências relativas à independência. (NBC TA 700)

Na sequência tem-se o destinatário, que conforme consta na NBC TA 700, normalmente é endereçado às pessoas para quem o relatório da auditoria é elaborado, ou seja, para os acionistas ou para administradores da entidade.

O parágrafo introdutório do relatório do auditor independente deve

- (a) identificar a entidade cujas demonstrações contábeis foram auditadas;
- (b) afirmar que as demonstrações contábeis foram auditadas;
- (c) identificar o título de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis;
- (d) fazer referência ao resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas; e
- (e) especificar a data ou o período de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis.

Através da leitura do parágrafo introdutório o usuário dessa informação terá uma visão geral de cada demonstração contábil auditada, facilitando o entendimento da opinião do auditor expressa no relatório.

Na seção responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis, a NBC TA 700 determina que deve ficar escrito claramente que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis.

[...] A descrição deve incluir uma explicação de que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos que a administração determinar serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que não apresentem distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. (NBC TA 700)

O relatório também deve incluir uma seção com o título “Responsabilidade do auditor”, especificando que a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na auditoria, com o objetivo de diferenciar da responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis. (NBC TA 700)

Conforme consta na NBC TA 700 é importante destacar que, o relatório do auditor independente deve descrever a auditoria especificando que:

- a) a auditoria envolve a execução de procedimentos para obtenção de evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis;
- b) os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causadas por fraude ou erro. Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade. Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos juntamente com a auditoria das demonstrações contábeis, o auditor deve omitir a frase de que a consideração do auditor sobre o controle interno não tem a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos; e
- c) a auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela

administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis, tomadas em conjunto.

Na seção opinião do auditor, onde recebe o título de “Opinião”, o auditor expressa sua conclusão de acordo a auditoria realizada sobre as demonstrações contábeis. (NBC TA 700)

O auditor independente deve deixar claro no relatório, se as evidências obtidas no decorrer do seu trabalho são suficientes para fundamentar a sua opinião.

#### **2.5.4 Responsabilidade da Administração Sobre as Demonstrações Contábeis**

A responsabilidade da administração é demonstrada no relatório do auditor independente em parágrafo específico, e é identificado pelo termo apropriado denominado “Responsabilidade da Administração pelas Demonstrações Contábeis”.

Conforme determina a NBC TA 700, neste parágrafo deve estar demonstrado claramente que a administração é responsável pela elaboração e adequação das demonstrações contábeis e dos controles internos que a administração determinar necessários.

Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, como é o caso das demonstrações contábeis para fins gerais requeridas pela Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovada pelo CFC, a explicação da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis no relatório do auditor independente deve referir-se a “elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis” ou “elaboração de demonstrações contábeis que apresentam uma visão verdadeira e justa” conforme apropriado nas circunstâncias. (NBC TA 700)

Daí a importância dos administradores conduzirem as operações das empresas de acordo com a legislação, uma vez que assumem responsabilidade sobre o conteúdo das demonstrações contábeis.

### 2.5.5 Responsabilidade do Auditor Independente

Assim como a responsabilidade da administração, a responsabilidade do auditor independente também é apresentado em parágrafo específico, onde deve receber o título “Responsabilidade do Auditor”.

“O relatório do auditor independente deve especificar que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria indicando sempre a nacionalidade das mesmas.” (NBC TA 700)

Desta forma, como no Brasil as normas de auditoria estão em processo de convergência com as normas internacionais, é necessário que a referência deva ser feita em relação às normas brasileiras e internacionais de auditoria.

De acordo com a NBC TA, podemos destacar que o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis deve explicar, também, que essas normas requerem que o auditor cumpra as exigências éticas, planeje e realize a auditoria para obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis não apresentem distorção relevante.

A NBC TA 700 determina que o relatório do auditor independente deve descrever a auditoria especificando que:

- (a) a auditoria envolve a execução de procedimentos para obtenção de evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis;
- (b) os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causadas por fraude ou erro. Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade. Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos juntamente com a auditoria das demonstrações contábeis, o auditor deve omitir a frase de que a consideração do auditor sobre o controle interno não tem a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos; e
- (c) a auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis, tomadas em conjunto.

O auditor independente ao abster-se de expressar sua opinião, deve evidenciar claramente esta situação no parágrafo que apresenta a sua responsabilidade.

### **2.5.6 Tipos de Opinião**

O auditor independente possui a responsabilidade de formar sua opinião de acordo com as circunstâncias necessárias para emitir relatório limpo, ou relatório com opinião modificada ao concluir seu trabalho de auditoria.

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

Pode ser estabelecido três tipos de opinião modificada, a saber, opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião. A decisão sobre que tipo de opinião modificada é apropriada depende da:

- (a) natureza do assunto que deu origem à modificação, ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante ou, no caso de impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorção relevante; e
- (b) opinião do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre as demonstrações contábeis.

Apresenta-se a seguir os quatro tipos de opinião que pode ser formada pelo auditor independente: opinião sem ressalva, opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião.

#### **2.5.6.1 Opinião sem Ressalva**

A opinião sem ressalvas, também conhecida como opinião não modificada é formada quando o auditor com base em todas as informações contidas nas demonstrações contábeis, junto com as notas explicativas concorda com as práticas contábeis utilizadas e com o adequado sistema de controles.

“Opinião não modificada ou sem modificações é a opinião expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em

todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.” (NBC TA 700)

Conforme consta na NBC TA 700, ao expressar uma opinião não modificada sobre as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a opinião do auditor deve utilizar uma das seguintes frases, que são consideradas equivalentes:

- (a) as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]; ou
- (b) as demonstrações contábeis apresentam uma visão correta e adequada de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].

A seguir apresenta-se modelo de relatório com opinião sem ressalvas:

### **Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras**

(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1(2) e as respectivas demonstrações(3) do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

#### **Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis**

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

#### **Responsabilidade dos auditores independentes**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

#### **Opinião**

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade ABC em 31 de

Continua

Conclusão

dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

**Local**

Nome dos auditores independentes, do profissional e números de registro no CRC/Assinatura

**Quadro 2: Modelo de Relatório Ano 2010 - Opinião sem Ressalvas**

Fonte: NBC TA 700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as demonstrações Contábeis, aprovada pela resolução do CFC nº 1.231/09 de 27 de novembro de 2009.

Conclui-se que o auditor deve emitir relatório com opinião sem ressalva ou limpo, quando com base em todas as informações constantes nas demonstrações contábeis – DC's tomadas em conjunto com as notas explicativas, concorda com as práticas contábeis utilizadas e com o adequado sistema de controles.

**2.5.6.2 Opinião com Ressalva**

Diferenciando-se do parecer sem ressalvas, este por sua vez deve ser emitido quando o auditor concluir que um ou mais itens das demonstrações contábeis não refletem a realidade da empresa.

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

- (a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou
- (b) ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

Quando o auditor expressa uma opinião com ressalva devido a uma distorção relevante nas demonstrações contábeis, ele deve especificar no parágrafo da opinião que, em sua opinião, exceto pelos efeitos do(s) assunto (s) descrito(s) no parágrafo sobre a base para opinião com ressalva:

- (a) as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes (ou apresentam uma visão verdadeira e justa), de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura que tem como objetivo a apresentação adequada das demonstrações contábeis; ou

(b) as demonstrações contábeis foram elaboradas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de conformidade. (NBC TA 705)

A seguir modelo de relatório com opinião contendo ressalva:

### **Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras**

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

#### **Responsabilidade da administração da Companhia sobre as demonstrações contábeis**

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

#### **Responsabilidade dos auditores independentes**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião com ressalva.

#### **Base para opinião com ressalva**

Os estoques da Companhia estão apresentados no balanço patrimonial por \$ xxx. A administração não avaliou os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, mas somente pelo custo, o que representa um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil. Os registros da Companhia indicam que se a administração tivesse avaliado os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, teria sido necessário uma provisão de \$ xxx para reduzir os estoques ao valor líquido de realização. Consequentemente, o lucro líquido e o patrimônio líquido teriam sido reduzidos em \$ xxx e \$ xxx, respectivamente, após os efeitos tributários.

#### **Opinião com ressalva**

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Continua

**Local**

Nome dos auditores independentes, do profissional e números de registro no CRC/Assinatura

**Quadro 3: Modelo de Relatório Ano 2010 - Opinião com Ressalvas**

Fonte: NBC TA 705 - Modificações na opinião do Auditor Independente, aprovada pela resolução do CFC nº 1.232/09 de 27 de novembro de 2009.

O parecer com ressalva diverge da aplicação de certos princípios, ou entende que não houve uniformidade na aplicação dos mesmos, afetando de forma relevante as DC's. Essa relevância é entendida como uma situação que traga prejuízo a entidade auditada.

**2.5.6.3 Opinião Adversa**

O auditor deve elaborar o relatório contendo opinião adversa nas situações que verificar irregularidades, e que os efeitos, isolada ou conjuntamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis.

Desta forma, quando o auditor expressa uma opinião adversa, ele deve especificar no parágrafo da opinião que, em sua opinião, devido à relevância do(s) assunto (s) descrito(s) no parágrafo sobre a base para opinião adversa:

(a) as demonstrações contábeis não estão apresentadas adequadamente (ou não apresentam uma visão verdadeira e justa), de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura que tem como objetivo a apresentação adequada; ou

(b) as demonstrações contábeis não foram elaboradas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável quando o relatório é emitido de acordo com a estrutura de conformidade. NBC TA (705)

Assim o auditor deve considerar no seu julgamento, tanto as distorções provocadas, quanto a apresentação inadequada ou incompleta das demonstrações contábeis.

Segue modelo de relatório com opinião adversa:

## **Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras**

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC e suas subsidiárias, que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

### **Responsabilidade da administração da Companhia sobre as demonstrações contábeis consolidadas**

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

### **Responsabilidade dos auditores independentes**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis consolidadas com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelo auditor e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis consolidadas estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis consolidadas. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis consolidadas da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis consolidadas tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião adversa.

### **Base para opinião adversa**

Conforme explicado na Nota X, a Companhia não consolidou as demonstrações contábeis da controlada XYZ, que foi adquirida durante 20X1, devido não ter sido possível determinar os valores justos de certos ativos e passivos relevantes dessa controlada na data da aquisição. Esse investimento, portanto, está contabilizado com base no custo. De acordo com as normas internacionais de relatório financeiro, a controlada deveria ter sido consolidada. Se a controlada XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos nas demonstrações contábeis teriam sido afetados de forma relevante. Os efeitos da não consolidação sobre as demonstrações contábeis não foram determinados.

### **Opinião adversa**

Em nossa opinião, devido à importância do assunto discutido no parágrafo Base para opinião adversa, as demonstrações contábeis consolidadas não apresentam adequadamente a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC e suas controladas em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado das suas operações e os fluxos de caixa consolidados para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro.

### **Local**

Nome dos auditores independentes, do profissional e números de registro no CRC/Assinatura

## **Quadro 4: Modelo de Relatório Ano 2010 - Opinião Adversa**

Fonte: NBC TA 705 - Modificações na opinião do Auditor Independente, aprovada pela resolução do CFC nº 1.232/09 de 27 de novembro de 2009.

De forma resumida, ao emitir parecer adverso significa que existe situação irregular que compromete substancialmente a situação patrimonial e financeira da empresa, bem como o resultado de suas operações.

Comparando este tipo de opinião com o parecer com ressalva, a diferença está na grandeza do prejuízo que a situação irregular pode causar a empresa.

#### **2.5.6.4 Abstenção de Opinião**

O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas. (NBC TA 705)

Entende-se que o auditor se abstém de expressar sua opinião, em circunstâncias em que envolvem diversas incertezas e seu efeito seja significativo sobre as demonstrações contábeis.

Se após o auditor aceitar realizar o trabalho da auditoria, tomar conhecimento que a administração impôs uma limitação ao alcance da auditoria que tem, segundo ele, probabilidade de resultar na necessidade de expressar uma opinião com ressalva ou abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve solicitar que a administração retire a limitação. (NB TA 705)

No caso de a administração se recusar a retirar a limitação mencionada, o auditor deve comunicar o assunto aos responsáveis pela governança, a menos que todos aqueles responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade, assim como determinar se é possível executar procedimentos alternativos para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. (NBC TA 705)

De acordo com a NBC TA 705, se o auditor não conseguir obter evidência apropriada e suficiente de auditoria, o auditor deve determinar as implicações como segue:

(a) se ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados, o auditor deve emitir uma opinião com ressalva; ou

(b) se ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizados de modo que uma ressalva na opinião seria não adequada para comunicar a gravidade da situação, o auditor deve:

(i) renunciar ao trabalho de auditoria, quando praticável e possível de acordo com as leis ou regulamentos aplicáveis; ou

(ii) se a renúncia ao trabalho de auditoria antes da emissão do seu relatório de auditoria independente não for viável ou possível, abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

A seguir, modelo de relatório com abstenção de opinião:

### **Relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras**

[Destinatário apropriado]

Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

#### **Responsabilidade da administração da Companhia sobre as demonstrações contábeis**

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

#### **Responsabilidade dos auditores independentes**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Em decorrência do assunto descrito no parágrafo Base para abstenção de opinião, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria.

#### **Base para abstenção de opinião**

O investimento da empresa no empreendimento XYZ (localizado no País X e cujo controle é mantido de forma compartilhada) está registrado por \$ xxx no balanço patrimonial da Companhia ABC, que representa mais de 90% do seu patrimônio líquido em 31 de dezembro de 20X1.

Não nos foi permitido o acesso à administração e aos auditores da XYZ, incluindo a documentação de auditoria do auditor da XYZ. Consequentemente, não nos foi possível determinar se havia necessidade de ajustes em relação à participação proporcional da Companhia nos ativos da XYZ, que ela controla em conjunto, assim como sua participação proporcional nos passivos da XYZ pelos quais ela é responsável em conjunto, e sua participação proporcional nas receitas, despesas e nos elementos componentes das demonstrações das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data.

#### **Abstenção de opinião**

Devido à relevância do assunto descrito no parágrafo Base para abstenção de opinião, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis acima referidas.

#### **Local**

Nome dos auditores independentes, do profissional e números de registro no CRC/Assinatura

### **Quadro 5: Modelo de Relatório Ano 2010 – Abstenção de Opinião**

Fonte: NBC TA 705 - Modificações na opinião do Auditor Independente, aprovada pela resolução do CFC nº 1.232/09 de 27 de novembro de 2009.

Caso o auditor renuncie ao seu trabalho, antes da renúncia, ele deve comunicar aos responsáveis pela governança qualquer assunto relativo a distorções identificadas durante a auditoria.

### **2.5.7 Forma e Conteúdo do Relatório com Opinião Modificada**

O auditor ao modificar a opinião sobre as demonstrações contábeis deve emitir relatório apropriado, no entanto, além de seguir a estrutura definida na NBC TA 700, deve incluir um parágrafo no seu relatório de auditoria independente que fornece uma descrição do assunto que deu origem à modificação.

Segundo a NBC TA 705 “esse parágrafo deve vir imediatamente antes do parágrafo da opinião no seu relatório de auditoria independente, utilizando o título “Base para opinião com ressalva,” “Base para opinião adversa” ou “Base para abstenção de opinião.” (NBC TA 705)

Este parágrafo, contendo a base para opinião do auditor, proporciona aos usuários dessas informações um melhor entendimento sobre as conclusões obtidas.

Conforme consta na NBC TA 705, segue algumas situações que podem modificar a opinião do auditor e que deve constar no parágrafo de base para opinião:

- distorção relevante nas demonstrações contábeis relacionada a valores específicos nas demonstrações contábeis;
- distorção relevante nas demonstrações contábeis, relacionada com as divulgações distorcidas nas notas explicativas.

As distorções relacionadas acima devem constar no parágrafo de base para opinião, com explicação do auditor dando suporte as informações ali escritas.

Se houver uma distorção relevante das demonstrações contábeis, relacionada com a não divulgação de informações que devem ser divulgadas, o auditor deve:

- (a) discutir a não divulgação com os responsáveis pela governança;
- (b) descrever a natureza da informação omitida no parágrafo contendo a base para a modificação; e
- (c) a menos que proibido por lei ou regulamento, incluir as divulgações omitidas, desde que praticável e que o auditor tenha obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a informação omitida.(NBC TA 705)

Mesmo que o auditor tenha emitido uma opinião adversa ou se absteve de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, ele deve descrever no parágrafo contendo a base para a modificação as razões para modificação da opinião, assim como os respectivos efeitos.

### **2.5.8 Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos**

Em situações em que o auditor após formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis, julgar necessário chamar a atenção sobre alguma outra informação, deverá incluir o parágrafo de ênfase ou o parágrafo de outros assuntos.

De acordo com a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, aprovada pela resolução do CFC nº 1.233 de 27 de novembro de 2009, “Parágrafo de ênfase é o parágrafo incluído no relatório de auditoria referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis [...]”. Já o “Parágrafo de Outros Assuntos é o parágrafo incluído no relatório de auditoria que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis [...]”

Tanto o parágrafo de ênfase, quanto o parágrafo de outros assuntos tem o objetivo de contribuir para um melhor entendimento das informações contidas no relatório.

De acordo com a NBC TA 706, quando o auditor incluir um parágrafo de ênfase no relatório, ele deve:

- (a) incluí-lo imediatamente após o parágrafo de opinião no relatório do auditor;
- (b) usar o título “Ênfase” ou outro título apropriado;
- (c) incluir no parágrafo uma referência clara ao assunto enfatizado e à nota explicativa que descreva de forma completa o assunto nas demonstrações contábeis; e
- (d) indicar que a opinião do auditor não se modifica no que diz respeito ao assunto enfatizado.

O parágrafo de ênfase deve estar escrito de forma clara e objetiva, de maneira que contribua para o entendimento das demonstrações contábeis auditadas.

A NBC TA 706 traz alguns exemplos de circunstâncias em que o auditor pode considerar necessário incluir um parágrafo de ênfase:

- existência de incerteza relativa ao desfecho futuro de litígio excepcional ou ação regulatória;
- aplicação antecipada (quando permitido) de nova norma contábil (por exemplo, nova prática contábil introduzida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com efeito disseminado de forma generalizada nas demonstrações contábeis, antes da sua data de vigência);
- grande catástrofe que tenha tido, ou continue a ter, efeito significativo sobre a posição patrimonial e financeira da entidade.

A inclusão de parágrafo de ênfase no relatório não afeta a opinião do auditor. Um parágrafo de ênfase não substitui:

- (a) a expressão pelo auditor de uma opinião com ressalva, adversa, ou abstenção de opinião, quando exigido pelas circunstâncias de trabalho de auditoria específico
- (b) as divulgações nas demonstrações contábeis exigidas de acordo com a estrutura de relatório financeiro adotada pela administração. (NBC TA 706)

Conclui-se que a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis auditadas, não sofrem alterações, caso o auditor inclua parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos no relatório, pois estes visam destacar alguma informação sobre as demonstrações contábeis que o auditor julgar necessário.

### **2.5.9 Eventos Subsequentes**

As demonstrações contábeis podem ser afetadas por certos eventos que ocorrem entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente, ou após a data do relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações contábeis, que são denominados eventos subsequentes.

Conforme consta na NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, aprovada pela Resolução do CFC Nº. 1.225/09 de 27 de novembro de 2009, os objetivos do auditor independente, em relação aos eventos subsequentes são:

- (a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações contábeis, estão adequadamente refletidos nessas demonstrações contábeis; e

(b) responder adequadamente aos fatos que chegaram ao conhecimento do auditor independente após a data de seu relatório, que, se fossem do seu conhecimento naquela data (do relatório), poderiam ter levado o auditor a alterar seu relatório.

De acordo com a NBC TA 560, os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente devem:

executar procedimentos de auditoria desenhados para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente que precisam ser ajustados ou divulgados nas demonstrações contábeis foram identificados.

Não se espera, contudo, que o auditor execute procedimentos adicionais de auditoria, para os assuntos em que os procedimentos aplicados anteriormente forneceram conclusões satisfatórias.

Diante dos eventos subseqüentes, entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório, o auditor independente deve levar em consideração a avaliação de risco para determinar a natureza e extensão desses procedimentos de auditoria, que devem incluir o seguinte:

- (a) obtenção de entendimento dos procedimentos estabelecidos pela administração para assegurar que os eventos subseqüentes são identificados;
- (b) indagação à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança sobre a ocorrência de eventos subseqüentes que poderiam afetar as demonstrações contábeis;
- (c) leitura das atas, se houver, das reuniões dos proprietários (dos acionistas em sociedade anônima), da administração e dos responsáveis pela governança da entidade, realizadas após a data das demonstrações contábeis, e indagação sobre assuntos discutidos nas reuniões para as quais as atas ainda não estão disponíveis
- (d) leitura das últimas demonstrações contábeis intermediárias da entidade, se houver. (NBC TA 560)

Dependendo da avaliação de risco, em que o auditor independente estiver exposto em relação à formação da sua opinião sobre as demonstrações contábeis, é viável a revisão ou testes de registros contábeis nos casos em que o auditor julgar necessário.

Já nas situações em que o auditor tomar conhecimento de fatos após a data do relatório, mas antes da data de divulgação das demonstrações contábeis, que poderia ter levado o auditor a alterar seu relatório, ele deve discutir o assunto com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança; determinar se as demonstrações contábeis precisam ser alteradas e, caso

afirmativo; indagar como a administração pretende tratar o assunto nas demonstrações contábeis. (NBC TA 560)

O auditor independente deve certificar-se junto à administração da empresa, se todos os eventos subsequentes, que requerem ajustes ou divulgação foram ajustados e divulgados.

## **2.6 NBC T11-IT 5 - Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis**

Neste momento do trabalho apresenta-se a NBC T11-IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução do CFC nº 830/98, com vigência a auditorias referente às demonstrações contábeis encerradas até 31 de dezembro de 2009.

Esta apresentação se faz necessário a fim de estabelecer uma comparação entre a norma anterior, com a norma vigente, focando na estrutura do parecer do auditor independente.

### **2.6.1 Estrutura do Parecer – NBC T11–IT 5**

A estrutura do parecer dos auditores independentes compõe-se basicamente por três parágrafos.

De acordo com Jund (2001) os parágrafos são elaborados da seguinte forma:

- **1º Parágrafo:** referente à identificação das demonstrações contábeis, período base do exame e a definição das responsabilidades da administração e dos auditores;
- **2º Parágrafo:** o relativo à extensão dos trabalhos;
- **3º Parágrafo:** o que expressa à opinião sobre as demonstrações contábeis.

Nas situações em que o auditor julgar necessário pode-se também incluir parágrafos intermediários, onde o auditor realiza seus comentários a uma nota explicativa das possíveis divergências ou discordâncias em relação às demonstrações financeiras ou ao trabalho realizado.

Para Crepaldi (2004) o parecer deve identificar claramente as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, o nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem.

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

“O parecer deve ainda ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.” (CREPALDI, 2004, p. 143).

Segundo Cherman (2005, p. 117-118) “o parecer é dirigido aos acionistas, o conselho de administração ou a diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.”

### **2.6.2 Tipos de Opinião**

O parecer de auditoria deverá evidenciar claramente o que se examinou, ou seja, pode ser classificado segundo a natureza da opinião que apresenta, em: parecer sem ressalvas, parecer com ressalvas, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião.

O parecer sem ressalva expressa que, na opinião do auditor, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, a situação patrimonial e financeira da entidade examinada e que as mesmas foram elaboradas de acordo com as disposições contidas nas normas brasileiras de contabilidade e princípios fundamentais de contabilidade. (FRANCO; MARRA, 2001)

A seguir apresenta-se o modelo de parecer sem ressalva, conforme determina a NBC T1-IT 5:

### 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 as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador nº de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

Nº do registro cadastral no CRC

### **Quadro 6: Modelo de Parecer sem Ressalvas Ano 2009 - NBC T11-IT 5**

Fonte: Resolução do CFC nº 820/97.

Crepaldi (2004, p. 145) afirma que “o parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações em procedimentos contábeis, os efeitos delas foram adequadamente determinados e relevados nas demonstrações contábeis.”

O auditor não deve emitir um parecer sem ressalva em situações que houver discordância na extensão dos trabalhos e elaboração das demonstrações contábeis ou limitações na execução dos trabalhos. Diante dessa situação o auditor deve emitir um parecer com ressalva.

O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalvas, modificando o parágrafo de opinião, que para Almeida (1996, p. 382-383) no caso de emissão de parecer com ressalva

o parágrafo da opinião deve ser alterado de forma a deixar claro 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.

Segundo Crepaldi (2004) no parágrafo de opinião, deve ser utilizado as 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 e no caso de limitação na extensão do trabalho, o parágrafo referente à extensão também será modificado, para refletir tal circunstância.

“Outro método aceitável de esclarecer a natureza da ressalva é fazer referencia, no parágrafo da opinião, à nota explicativa, às demonstrações contábeis, ou ao parágrafo precedente ao parecer.” (FRANCO; MARRA, 2001, p. 536)

De acordo com Franco e Marra (2001, p. 536-537) os seguintes fatos podem ocasionar parecer com ressalva do auditor:

- Falta de comprovantes suficientes ou válidos;
- Restrição ao alcance do exame;
- Afastamento dos princípios fundamentais de Contabilidade;
- Mudança nos princípios, ou método de sua aplicação, de um período.

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.

Já o parecer adverso deve ser emitido em situações em que as demonstrações contábeis não representam adequadamente a situação patrimonial e financeira, os resultados do exercício e as alterações no capital circulante, de conformidade com práticas contábeis adotadas no Brasil.

Para Crepaldi (2004, p.146) ao emitir um parecer adverso o auditor deve observar alguns passos como:

descrever, em um ou mais parágrafos intermediários, imediatamente anteriores ou parágrafos de opinião, os motivos e a natureza das divergências que suportam sua opinião adversa, bem como seus principais efeitos sobre a posição patrimonial e financeira e o resultado do exercício ou período.

Desta forma o parágrafo da opinião deve referir-se especificamente ao parágrafo intermediário, apontando que as demonstrações contábeis da entidade não estão apresentadas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

O auditor diante de limitações ou incertezas relevantes na execução dos trabalhos deve optar por emitir parecer com abstenção de opinião.

Para Araújo, Arruda e Barreto (2008, p. 370) “parecer com abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis por não ter obtido evidência adequada para fundamentá-la.”

O parecer com abstenção de opinião também deve seguir a estrutura do parecer sem ressalvas, portanto Jund (2001, p. 370) afirma

que ele deve indicar, em parágrafo especial intermediário de seu relatório, todas as razões fundamentais que o levaram a negar opinião sobre as referidas demonstrações, bem como qualquer outra restrição que o auditor possa ter, com relação a adequada apresentação das demonstrações, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

Quanto ao parágrafo final do parecer com abstenção de opinião o auditor deve mencionar claramente que os exames não foram suficientes para permitir a emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis. (CREPALDI, 2004).

O fato de o auditor emitir parecer com abstenção de opinião não elimina sua responsabilidade 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.

### **2.6.3 Circunstâncias que Impedem a Emissão do Parecer sem Ressalva**

Existem circunstâncias que impedem o auditor a emitir parecer padrão, ou seja, situações que tenham efeitos relevantes para as demonstrações contábeis.

Desta forma, Crepaldi (2009, p. 258) destaca as seguintes circunstâncias:

- discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis; ou
- limitação na extensão de seu trabalho.

As discordâncias com a administração da entidade, pode se dar em relação as práticas contábeis utilizadas, à forma de aplicação das práticas contábeis e a divulgação das peças contábeis, e o parecer emitido deve conter opinião com ressalva ou adverso.

Quanto as limitações na extensão dos trabalhos, podem ser impostas pela administração ou circunstanciais.

Conforme consta na NBC T11–IT 5, as limitações normalmente impostas pela administração da entidade, são as seguintes:

- 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.

As limitações circunstanciais se dão em relação à época da contratação do auditor, que o impossibilite de acompanhar a contagem física dos estoques ou quando da ocorrência de sinistros.

Nas situações em que existir limitações impostas pela administração da entidade e limitações circunstanciais emite-se parecer com ressalva ou parecer com abstenção de opinião.

### **3 ESTUDO DE CASO – COMPREENSÃO DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

Os trabalhos da auditoria independente são considerados instrumento de segurança aos investidores, além de propiciar maior credibilidade aos usuários das informações contábeis. Oferece também aos administradores auxílio nas tomadas de decisões, pois proporciona maior segurança quanto à adequação dos controles internos e das demonstrações contábeis. Isto se comprova por meio da emissão do relatório da auditoria, de forma clara, objetiva e de acordo com as normas que regulamentam.

Com o intuito de contribuir e aprimorar este estudo optou-se em fazer pesquisa documental, sendo eles, o parecer dos auditores independentes publicados na *internet* e em jornais do Rio Grande do Sul e Santa Catarina, nos períodos de 2009 e 2010. As empresas foram selecionadas de forma que obtenha os dados necessários para o estudo em questão, ou seja, identificar todos os tipos de pareceres.

Os pareceres publicados referente o exercício encerrado em 31 de dezembro de 2009, foram elaborados sob as exigências da NBC T 11-IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução do CFC nº 830/98 e os pareceres hoje denominados “Relatórios do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis”, publicados referente o exercício encerrado em 31 de dezembro de 2010, seguem a estrutura determinada pela NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as demonstrações Contábeis e a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, norma em vigor.

Desta forma, neste capítulo apresenta-se a descrição e análise dos dados, iniciando com as características das empresas pesquisadas. Em seguida apresentam-se os dados coletados e as informações referentes o Relatório do Auditor Independente. Por fim, é apresentada a compreensão referente à nova estrutura e formato do parecer e identificação dos tipos de opinião.

### 3.1 Identificação das Empresas

As características enfatizadas na identificação das empresas pesquisadas para o estudo de caso, referente à compreensão dos tipos de pareceres são: setor de atividade, localização, empresa de auditoria responsável pelo parecer e a natureza jurídica, conforme demonstrados no quadro a seguir:

EMPRESA	ATIVIDADE	LOCALIZAÇÃO	EMPRESA RESPONSÁVEL PELA AUDITORIA	NATUREZA JURIDICA
Colorminas	Fabricação de tintas, vernizes, esmaltes e lacas.	Içara - SC	OMV – Auditores Independentes S/S	Sociedade Anônima Fechada
Comp. Docas de Imbituba	Administração da infra-estrutura portuária	Imbituba - SC	VGA & Valério Matos Auditores Independentes	Sociedade Anônima Aberta
Comp. Riograndense de Mineração	Extração de carvão mineral	Porto Alegre - RS	HLB Audilink & Cia. Auditores	Sociedade Anônima Mista
Criciúma Esporte Clube	Clubes sociais, esportivos e similares	Criciúma - SC	Moore Stephens Metri Auditores S/S	Associação Privada
Schlosser S.A	Tecelagem de fios de algodão	Brusque - SC	BDO Auditores Independentes	Sociedade Anônima Aberta
Tractebel	Geração de energia elétrica	Florianópolis - SC	Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes	Sociedade Anônima Aberta

#### Quadro 7: Empresas Pesquisadas e suas Características

Fonte: Do autor.

As empresas que dispõem dos relatórios de auditoria independente em estudo, possuem setor de atividade diversificado. Quanto à natureza jurídica são empresas caracterizadas por exigência legal para publicação de suas demonstrações contábeis e dos seus relatórios.

### 3.2 Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis

Este documento é o produto final dos trabalhos da auditoria independente e é apresentado de forma curta, que se denominava “parecer do auditor independente” que compreende a opinião expressa pelo auditor externo.

Os relatórios dos auditores apresentados neste estudo de caso compreendem os pareceres emitidos sobre as demonstrações contábeis encerradas em 31 de dezembro de 2009 e 2010. Sendo que os pareceres das DC's do ano de 2009 estão sendo apresentados na forma da norma vigente para aquele ano. Enquanto que os relatórios de 2010 estão sob a nova norma. E estão sendo apresentados como forma de melhor elucidar este estudo.

As alterações promovidas pela nova norma NBC TA 700 e 705, vieram dar maior compreensibilidade a leitura desses pareceres. Embora possam existir ainda dificuldades para sua melhor compreensão, quanto a determinadas expressões como as destacadas no curso deste estudo, exemplo: ressalva, adverso, abstenção de opinião e a grandeza de cada uma dessas expressões.

Os pareceres publicados referente o exercício de 2010, compreendem todos os tipos de opinião, como: opinião sem ressalva, com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião, que serve como base para este estudo.

Esses relatórios são comparados com os pareceres publicados referente o exercício encerrado em 31 de dezembro de 2009, contendo opinião sem ressalva e opinião com ressalva que constam em anexo. Uma vez que não foi possível localizar pareceres publicados, contendo opinião adversa e com abstenção de opinião, referente o exercício encerrado em 2009, foram utilizados modelos que constam na NBC T 11-IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis, para o estudo em questão, estes também estão anexados ao trabalho.

O objetivo deste trabalho é contribuir na compreensão das informações contidas nos relatórios dos auditores independentes.

### **3.2.1 Compreensão do Parecer com Opinião sem Ressalvas**

O relatório do auditor independente a seguir, publicado pela empresa Colorminas Colorífico e Mineração S/A, referente o exercício encerrado em 31 de dezembro de 2010, serve como referência para o estudo em questão. Este por sua vez, contém opinião sem modificação e é comparado com a estrutura do parecer

emitido pela empresa Tractebel Energia S/A (anexo A) com exercício encerrado em 31 de dezembro de 2009.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

Ilmos. Srs. Acionistas, Conselheiros e Administradores da  
Colorminas Colorífico e Mineração S/A.  
Içara-SC

Examinamos as demonstrações financeiras da COLORMINAS COLORÍFICO E MINERAÇÃO S/A, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e a respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resultado das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

### **Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis**

A administração da empresa é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente causada por fraude ou erro.

### **Responsabilidade dos auditores independentes**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações financeiras com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações financeiras. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente causadas por fraude ou erro. Nessa avaliação riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras da Entidade para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Entidade. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações financeiras tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

### **Opinião**

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º, representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da COLORMINAS COLORÍFICO E MINERAÇÃO S/A, em 31 de dezembro de 2010, o desempenho de suas operações, as mutações do patrimônio social e seus fluxos de caixa, referente ao exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Continua

Conclusão

**Outros Assuntos**

Demonstrações Contábeis do Exercício de 2009.

As demonstrações contábeis de 2009, apresentadas para fins de comparabilidade foram examinadas por outros auditores independentes, cujo parecer sem ressalva foi emitido em 04 de março de 2010.

Criciúma/SC, 24 de março de 2011.

MARCOS DANILO VIANA  
Contador – CRC/RS nº 030.003/O-2 T/SC  
CPF nº 123.871.000-00

OMV – AUDITORES INDEPENDENTES S/S  
CRC/SC nº 3.628 – CVM – AD. nº 10.028/08

### **Quadro 8: Relatório dos Auditores Independentes – Opinião sem Ressalvas Ano 2010**

Fonte: Jornal da Manhã (26 de Abril de 2011).

#### **a) Interpretação do parágrafo 1º do ano 2009 x parágrafo introdutório do ano 2010;**

- Parágrafo 1º - vigente no ano 2009;

No ano de 2009, no § 1º fazia-se constar a identificação da empresa auditada; o período das demonstrações contábeis examinadas se fosse o caso, dos anos que compreenderam os trabalhos do auditor, exemplo: 2009 e 2008.

Declarava-se ainda neste § 1º a divisão da responsabilidade entre a administração da empresa e do auditor independente.

Exemplo:

1. Examinamos os balanços patrimoniais (individual e consolidado) da Tractebel Energia S.A. ("Companhia") e de suas controladas levantados em 31 de dezembro de 2009 e de 2008 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e dos valores adicionados correspondentes aos exercícios findos nessas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua Administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

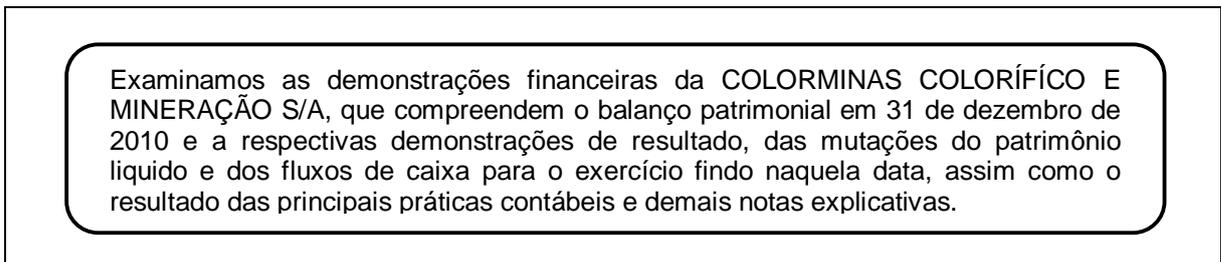
#### **Figura 01: Parágrafo 1º – Opinião sem Ressalvas Ano 2009**

Fonte: adaptado, Relatório de Sustentabilidade 2009 – Tractebel Energia

- Parágrafo Introdutório - vigente a partir do ano 2010.

No ano de 2010, inclui-se o parágrafo introdutório, onde se faz a identificação da empresa auditada; o ano referente às demonstrações contábeis examinadas. Neste parágrafo passou a mencionar o resumo das principais práticas contábeis e referenciar as notas explicativas.

Exemplo:



**Figura 02: Parágrafo Introdutório – Opinião sem Ressalva Ano 2010**

Fonte: Adaptado, Jornal da Manhã (26 de Abril de 2011).

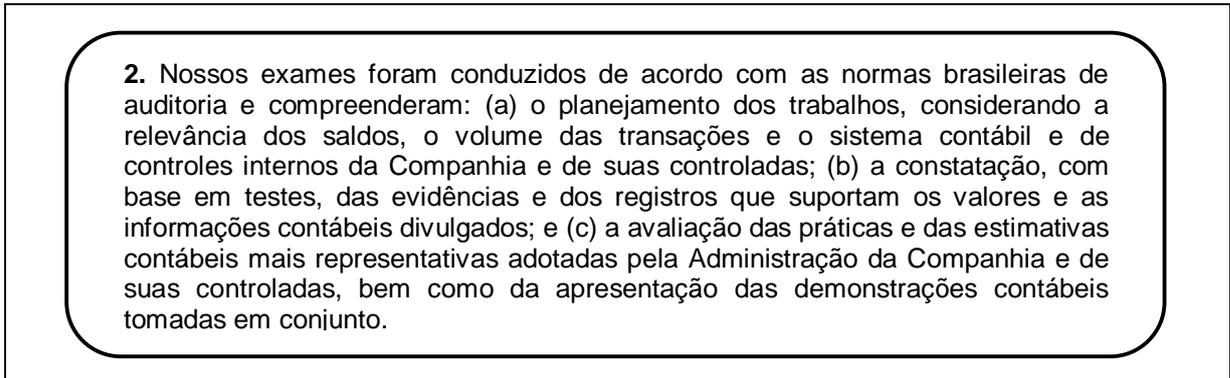
Adiante, observa-se que no relatório do auditor independente estruturado sob a exigência da NBC TA 700, as responsabilidades da administração e do auditor independente passam a ser destacados em parágrafos específicos.

#### **b) Interpretação do parágrafo 2º do ano 2009 x parágrafo da responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis do ano 2010;**

- Parágrafo 2º - vigente no ano 2009;

No ano de 2009, no § 2º o auditor declarava a extensão dos exames, ou seja, que os exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e os principais procedimentos utilizados. Dentre eles: planejamento dos trabalhos considerando a relevância dos saldos, volume das transações e o sistema contábil e de controle interno.

Exemplo:



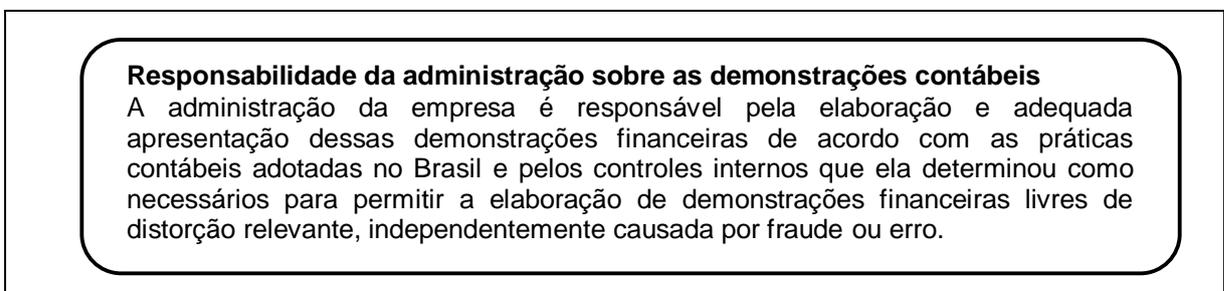
**Figura 03: Parágrafo 2º - Opinião sem Ressalva Ano 2009**

Fonte: Adaptado, Relatório de Sustentabilidade 2009 – Tractebel Energia.

- Parágrafo 2º - Responsabilidade da Administração sobre as Demonstrações Contábeis – vigente a partir do ano 2010.

No segundo parágrafo do relatório do auditor independente, com exercício encerrado em 31 de dezembro de 2010, passou-se a incluir o parágrafo com título “Responsabilidade da Administração sobre as Demonstrações Contábeis”. Neste parágrafo são expressas todas as responsabilidades da administração, dentre elas: a responsabilidade pelas informações contidas nas demonstrações contábeis, bem como sua adequação as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos julgados necessários.

A seguir, o parágrafo com a responsabilidade da administração, para melhor visualizá-lo:



**Figura 04: Responsabilidade da Administração sobre as Demonstrações Contábeis – Opinião sem Ressalva Ano 2010**

Fonte: Adaptado, Jornal da Manhã (26 de Abril de 2011).

Nota-se através da NBC TA 700, o fato da responsabilidade da administração estar separado dos demais parágrafos, consegue-se identificar suas responsabilidades de forma mais clara, assim como a responsabilidade dos auditores independentes que veremos na sequência.

**c) Interpretação do parágrafo 3º do ano 2009 x parágrafo da responsabilidade dos auditores independentes do ano 2010;**

- Parágrafo 3º - vigente no ano 2009;

No ano de 2009, no § 3º fazia-se constar a opinião do auditor independente, em relação às demonstrações contábeis auditadas. Este parágrafo localizava-se após o parágrafo que continha a extensão dos exames. Assim como os demais parágrafos do parecer referente o ano de 2009, este também não possuía título de identificação.

A identificação do parágrafo de opinião fazia-se pela expressão “Em nossa opinião...”. Já a opinião sem ressalva identificava-se pelo auditor mencionar que as demonstrações contábeis representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da entidade auditada, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Abaixo o parágrafo da opinião do auditor independente, referente o parecer sem ressalvas, com exercício encerrado em 31 de dezembro de 2009:

3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1 representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Tractebel Energia S.A. e controladas em 31 de dezembro de 2009 e de 2008, o resultado de suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido, os seus fluxos de caixa e os valores adicionados nas suas operações correspondentes aos exercícios findos nessas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

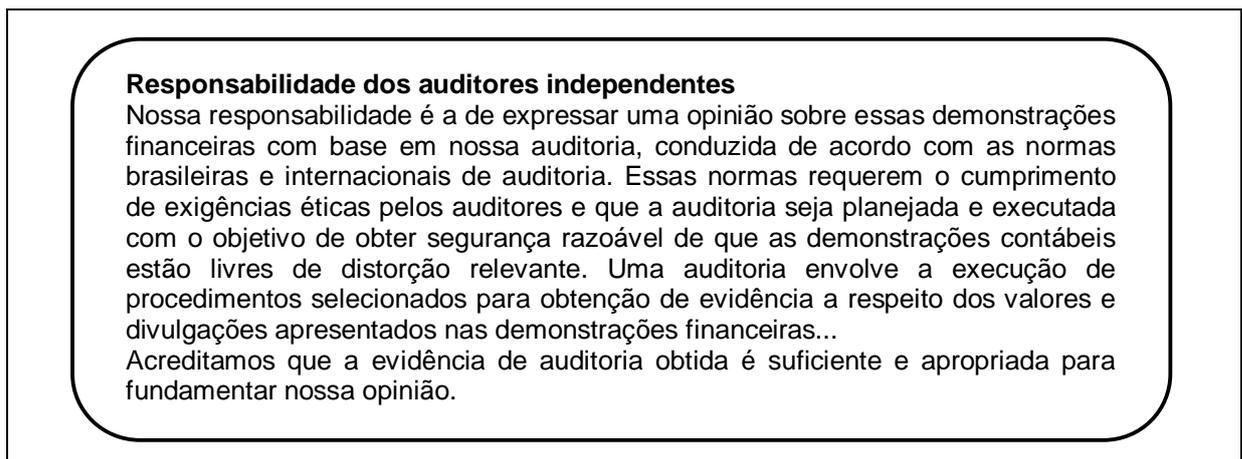
**Figura 05: Parágrafo 3º - Opinião sem Ressalva Ano 2009**

Fonte: Adaptado, Relatório de Sustentabilidade 2009 – Tractebel Energia.

- Parágrafo 3º - Responsabilidade dos auditores independentes – vigente a partir do ano 2010.

Passou-se a incluir também no relatório do auditor independente emitido em 2010, o parágrafo o título “Responsabilidade dos Auditores independentes”, localizando-se abaixo do parágrafo da responsabilidade da administração. Neste parágrafo faz-se constar a responsabilidade do auditor em relação ao parecer, enfatizando que o seu trabalho foi conduzido de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria e uma breve descrição dos principais trabalhos executados.

A seguir, apresenta-se o parágrafo contendo a responsabilidade dos auditores independentes, com exercício encerrado em 31 de dezembro de 2010:



**Figura 06: Responsabilidade dos Auditores Independentes – Opinião sem Ressalvas Ano 2010**

Fonte: Adaptado, Jornal da Manhã (26 de Abril de 2011).

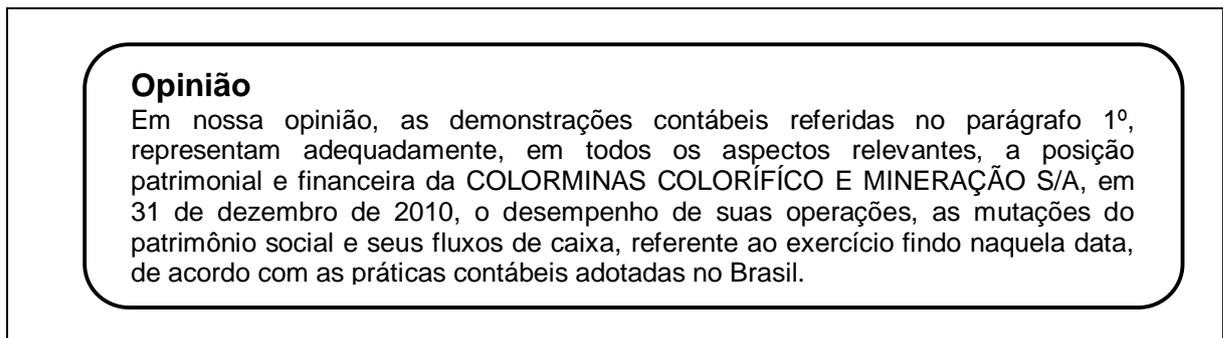
Observa-se que assim como a responsabilidade da administração, a responsabilidade do auditor independente conforme exigência da NBC TA 700, também passou a ter parágrafo específico. Tanto a responsabilidade da administração quanto a do auditor independente, passou a ser demonstrados no relatório de forma mais ampla e compreensiva.

#### d) Interpretação do parágrafo da opinião do ano 2010;

- Parágrafo 4º - Opinião – vigente a partir do ano 2010;

No ano de 2010, inclui-se o parágrafo contendo a opinião do auditor independente que recebe o título de “Opinião” e localiza-se abaixo do parágrafo da responsabilidade do auditor. Este sendo um relatório com opinião sem ressalvas, expressa claramente que as demonstrações contábeis representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da entidade auditada, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

A seguir parágrafo contendo opinião sem ressalvas:



**Figura 07: Opinião sem Ressalva Ano 2010**

Fonte: Adaptado, Jornal da Manhã (26 de Abril de 2011).

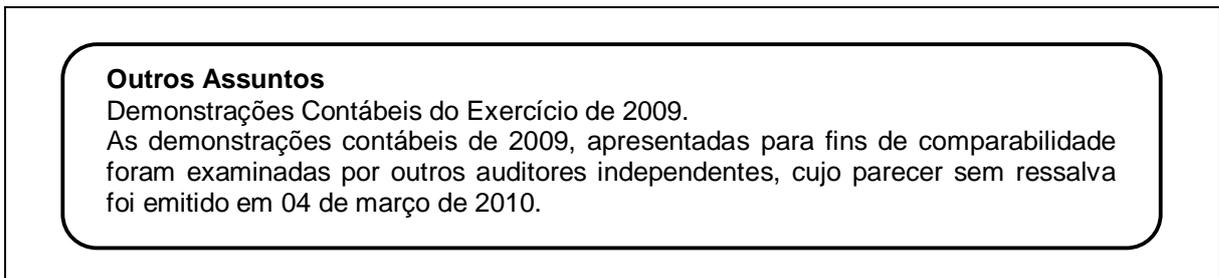
#### e) Interpretação do parágrafo outros assuntos do ano 2010;

- Parágrafo 5º - Outros Assuntos – vigente a partir do ano 2010

No relatório referente o exercício encerrado em 31 de dezembro de 2010, o parágrafo titulado como “Outros Assuntos” encontra-se após o parágrafo da opinião, inclui informações que o auditor julgou necessário, mas que não estão contidas nas demonstrações contábeis.

Analisando este parágrafo, pode-se verificar que o auditor ressalta a data de emissão do parecer do exercício de 2009, o tipo de opinião formada e que as demonstrações contábeis foram examinadas por outros auditores. Neste o auditor incluiu no parecer sem ressalvas, no entanto também pode ser inserido nos relatórios contendo opinião modificada, ou seja, deve ser inserido no relatório sempre que o auditor julgar relevante para os usuários entenderem a auditoria, a responsabilidade do auditor ou o relatório de auditoria.

A seguir, o parágrafo relatando os “Outros Assuntos”:



**Figura 08: Outros Assuntos Ano 2010**

Fonte: Adaptado, Jornal da Manhã (26 de Abril de 2011).

Nota-se que nos pareceres emitidos de acordo com a norma vigente até o ano de 2009, não existia o parágrafo de outros assuntos, no entanto todo parágrafo após a opinião do auditor, era considerado parágrafo de informação, ou seja, parágrafo de ênfase. De acordo com a norma vigente, todos os parágrafos passam a receber títulos, o que facilita a identificação dos mesmos.

### 3.2.2 Compreensão do Parecer contendo Opinião com Ressalvas

O relatório do auditor independente a seguir, contem opinião modificada e foi publicado pela Companhia Docas de Imbituba referente as demonstrações contábeis encerrada em 31 de dezembro de 2010. Este foi comparado com o parecer publicado pela Companhia Riograndense de Mineração – CRM, período encerrado em 31 de dezembro de 2009 (Anexo B).

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**

Ilustríssimos Senhores  
Administradores e Acionistas da  
Companhia Docas de Imbituba  
Imbituba – SC

Examinamos as demonstrações financeiras da Companhia Docas de Imbituba (“Companhia”), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido (Passivo a Descoberto) e do fluxo de caixa, para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

### **Responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras**

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração dessas demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude e erro.

### **Responsabilidades dos auditores independentes**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações financeiras. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação de riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações financeiras da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações financeiras tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

### **Base para opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras**

Conforme descrito nas notas explicativas nºs 1 e 5, a Companhia explora por concessão da União o Porto de Imbituba, com encerramento previsto para o exercício de 2012, e registra o resultado das operações portuárias, conforme normas estabelecidas pelo Poder Concedente previstas no Decreto Federal nº 74.619, de 26 de setembro de 1974, na conta Resultados a Compensar no ativo realizável a longo prazo quando apura déficit, ou na mesma conta no passivo não circulante quando para superávit. A demonstração da exploração portuária apresentou déficits contínuos até o exercício de 2008, a partir da eliminação, pela União, dos incentivos para utilização do carvão mineral nacional, principal item movimentado pelo Porto até então, como fonte de energia. A partir do exercício de 2009, com o ingresso do Terminal de Contêineres do Porto de Imbituba, instalação Portuária de Uso Público, conforme previstos no art. 4º, § 2º, inciso I, da Lei nº 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, o resultado da exploração portuária passou a ser superavitário.

A Agência Nacional de Transportes Aquaviários – ANTAQ, realiza anualmente a tomada de contas da exploração da atividade portuária, cujo regime de apuração é o de caixa para as receitas e determinou o reconhecimento de receitas recebidas por conta de contratos de arrendamento, registrados em conta do passivo circulante e não circulante: “Antecipações Contratuais” nos montantes de R\$ 2.302.937,94 e R\$ 33.538.653,94 respectivamente, cujos saldos estão ajustados

Continua

Continuação

a valor presente (nota explicativa nº13), no resultado do Porto. Determinou também a glosa de R\$ 39.568.673,53 referentes despesas com pagamento de lucro cessante efetuado pela CDI à Libra Terminal Imbituba S.A., consideradas irregulares, por infringirem o Decreto nº 74.619, de 26 de setembro de 1974, a Lei nº 8630/93, e a recomendação do Grupo de Trabalho, constituído pela Portaria nº 231/DG-2007, nota explicativa nº 17.

As tomadas de contas relativas ao período de 1998 à 2008, feitas pela junta de Tomada de Contas do Ministério dos Transportes, resultaram em glosas num montante de R\$ 72.727.562,51, que foram reconhecidas no resultado da Companhia, mediante constituição de provisão de Glosas em Litígio, conta retificadora do ativo realizável a longo prazo. Se a Companhia obtiver sucesso no litígio em questão poderá reverter o passivo a descoberto.

As Despesas e Custos a Apropriar, num montante de R\$ 27.490.127,28, provenientes de diversos litígios nas áreas: fiscal, trabalhista, previdenciária e civil, bem como provisão para complementação de aposentadoria – Deliberação CVM 371 e outras provisões, descrito na Nota Explicativa nº 4, que por normas do Poder Concedente, somente são reconhecidas no resultado da exploração portuária, quando liquidadas financeiramente e ou de decisão final da justiça.

### **Opinião**

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo base para opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras, essas demonstrações financeiras apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia em 31 de dezembro de 2010, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board – IASB e as práticas contábeis adotadas no Brasil.

### **Ênfase**

As demonstrações financeiras apresentam, índices financeiros adversos de forma contínua, excessiva participação de passivo circulante em comparação com o ativo circulante e ativo realizável à longo prazo, conforme demonstrado no parágrafo base para opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras de realização incerta. Em 11 de março de 2011 foi aprovado aumento de capital da Companhia (nota explicativa nº 18), que deverá reverter o passivo à descoberto.

### **Outros Assuntos**

Demonstração do valor adicionado

Examinamos, também, a demonstração do valor adicionado (DVA), referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, cuja apresentação é requerida pela legislação societária brasileira para companhias abertas, e como informação suplementar pelas IFRS que não requerem a apresentação da DVA. Essas demonstrações foram submetidas aos mesmos procedimentos de auditoria descritos anteriormente e, em nossa opinião, estão adequadamente apresentadas, em todos os seus aspectos relevantes, em relação as demonstrações financeiras tomadas em conjunto.

### **Evento subsequente**

Em 08.02.2011, o Conselho de Administração da Companhia aprovou a aquisição da Zimba Operadora Portuária e Logística S.A., pelo preço de R\$ 162.194.459,00. Em decorrência dessa aquisição o Conselho aprovou o aumento do capital social da Companhia para R\$ 171.238.181,72, que foi submetida e aprovada na Assembléia Geral Extraordinária da Companhia realizada em 11 de março de 2011. Essa aquisição foi deliberada em consonância com plano da Companhia de ampliar suas atividades de modo independente à atividade de administração do Porto de Imbituba tendo em vista a previsão de que a concessão da administração do Porto se encerra em 2012 (nota explicativa nº18).

Continuação

Conclusão

Florianópolis (SC), 29 de março de 2011

VGA & VALÉRIO MATOS AUDITORES INDEPENDENTES  
CRC/SC 618/O-2 CVM Nº 3689Vilson Miguel Garcia  
Contador CRC/SC 9.744/O-1Lourival Pereira Amorim  
Contador CRC/SC 9.914/O-3**Quadro 9: Relatório dos Auditores Independentes – Opinião com Ressalvas  
Ano 2010**

Fonte: Diário Catarinense (08 de Abril de 2011).

**a) Interpretação dos parágrafos 3º, 4º e 5º do ano 2009 x parágrafo base para  
opinião com ressalva do ano 2010;**

- Parágrafos 3º, 4º e 5º - vigente no ano 2009;

No parecer emitido em 2009 contendo opinião com ressalva, era expresso nos parágrafos 3, 4 e 5 as informações que levaram o auditor modificar sua opinião. Estes eram chamados de parágrafos intermediários do parecer, posicionado antes do parágrafo da opinião. Observa-se que as informações referentes à ressalva não se encontravam explícitas no parecer, mas era possível se identificar pela utilização da expressão “exceto” no parágrafo da extensão dos exames e no parágrafo da opinião do auditor independente.

A seguir, os parágrafos contendo base para ressalva, do ano de 2009:

3. Em 1996 a companhia efetuou reavaliação de alguns itens do ativo imobilizado, tendo na ocasião uma perda de R\$ 38.965 mil reconhecida em contrapartida de reserva de reavaliação anteriormente constituída. O laudo do avaliador independente não contém detalhes suficientes para identificar as contas e subcontas afetadas por esta reavaliação, por isto, não tendo sido possível concluir sobre a adequação da referida provisão.
4. Imóvel situado na Mina Leão II, classificado como bem em formação, não foi objeto de depreciação embora parcialmente utilizado desde 1991. Não foi possível quantificar o valor da depreciação correspondente.
5. Direitos com créditos tributários sobre bases negativas do imposto de renda e contribuição social, que alcançariam integralmente o montante de R\$ 4.592 mil, não foram reconhecidos contabilmente por ausência de estudo técnico de viabilidade. Se este valor fosse lançado na contabilidade haveria reflexo no ativo não circulante e no patrimônio líquido.

**Figura 09: Parágrafos 3º, 4º e 5º - Opinião com Ressalva Ano 2009**

Fonte: Adaptado, Jornal Zero Hora (26 de março de 2011).

- Parágrafo 4º - Base para Opinião com Ressalva – vigente a partir do ano 2010.

No relatório do ano de 2010 com opinião modificada, passou-se a incluir o parágrafo com o título “Base para opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras”, após o parágrafo referente à responsabilidade dos auditores independentes. Neste parágrafo, mostra-se a situação que deu origem a modificação da opinião, conforme apresentado a seguir:

**Base para opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras**

Conforme descrito nas notas explicativas nºs 1 e 5, a Companhia explora por concessão da União o Porto de Imbituba, com encerramento previsto para o exercício de 2012, e registra o resultado das operações portuárias, conforme normas estabelecidas pelo Poder Concedente previstas no Decreto Federal nº 74.619, de 26 de setembro de 1974, na conta Resultados a Compensar no ativo realizável a longo prazo quando apura déficit, ou na mesma conta no passivo não circulante quando para superávit.

**Figura 10: Base para Opinião com Ressalva Ano 2010**

Fonte: Adaptado, Diário Catarinense (08 de Abril de 2011).

Observa-se que a formação da opinião com ressalva se faz, tanto no relatório emitido referente o exercício de 2010 quanto o de 2009, quando o auditor afirma que as DC's não estão representadas de forma adequada, ou seja, há divergência na adoção dos princípios contábeis, falta de uniformidade ou outra

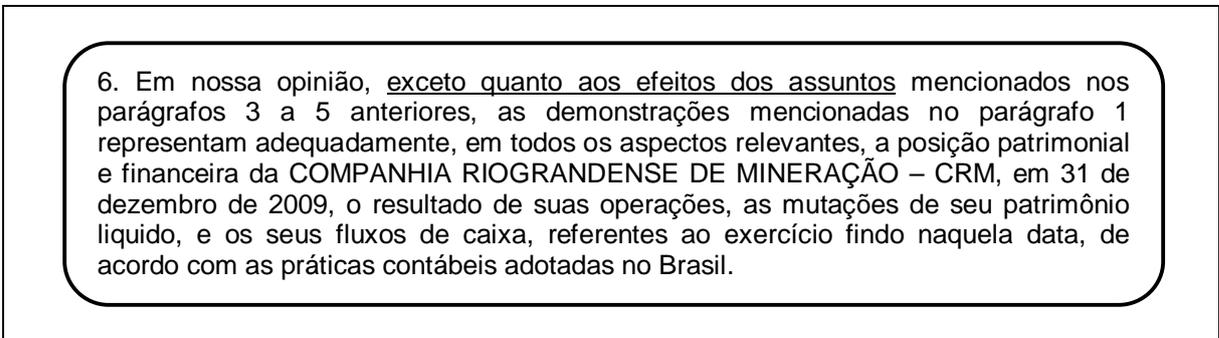
situação divergente que não afete significativamente o resultado da empresa auditada.

**b) Interpretação do parágrafo 6º do ano 2009 x parágrafo de opinião com ressalva do ano 2010;**

- Parágrafo 6º - vigente no ano 2009;

Neste parecer o 6º parágrafo contempla a opinião do auditor, este é localizado abaixo dos parágrafos intermediários que fundamentam a base para ressalva. Caracteriza-se como opinião com ressalva decorrente da impossibilidade do auditor obter evidência apropriada e suficiente de auditoria. A identificação se faz pela utilização da frase “exceto quanto aos efeitos dos assuntos...”

Exemplo:



**Figura 11: Parágrafo 6º - Opinião com Ressalva Ano 2009**

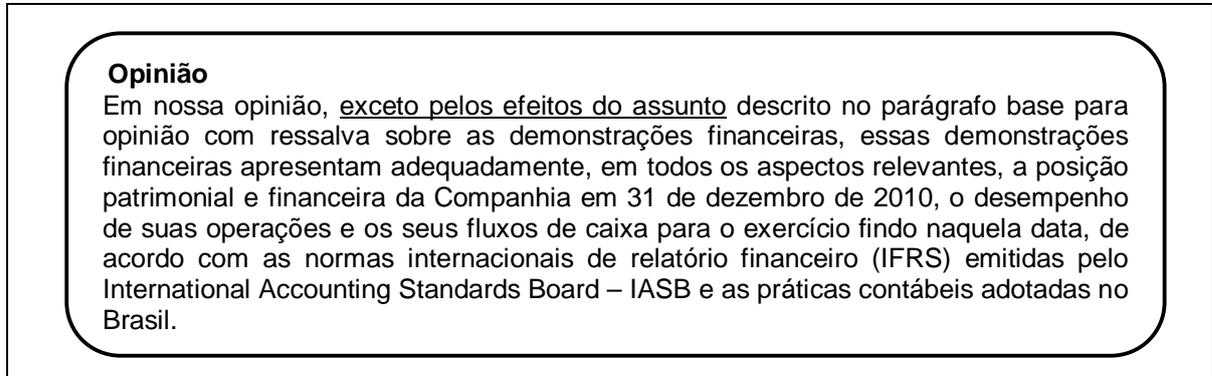
Fonte: Adaptado, Jornal Zero Hora (26 de março de 2011).

- Parágrafo 5º – Opinião – vigente a partir do ano 2010.

Este parágrafo recebe o título de “Opinião” e contém opinião com ressalva, sendo localizado abaixo do parágrafo contendo a base para opinião com ressalva. A modificação da opinião deste relatório é decorrente da impossibilidade

de obter evidência apropriada e suficiente de auditoria e a identificação se faz pela utilização da frase “exceto pelos efeitos do assunto...”

Exemplo:



**Figura 12: Opinião com Ressalva Ano 2010**

Fonte: Adaptado, Diário Catarinense (08 de Abril de 2011).

Conclui-se que as expressões utilizadas no parágrafo da opinião deixando evidentes a ressalva são as seguintes: “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

Visto que os pareceres emitidos com data igual ou anterior ao exercício encerrado em 31 de dezembro de 2009 não recebiam título nos parágrafos, dificultava identificá-los, já os relatórios emitidos de acordo com norma vigente, tornaram-se mais esclarecedores.

### **c) Interpretação do parágrafo 7º do ano 2009 x parágrafo de ênfase do ano 2010;**

- Parágrafo 7º - vigente no ano 2009;

No ano de 2009, todo parágrafo após o parágrafo da opinião considerava-se parágrafo de “ênfase”, ou seja, parágrafo de informação. O § 7º do parecer em estudo evidência à ênfase, onde o auditor mencionou a irregularidade quanto às taxas de depreciação adotadas, cujo desfecho poderá afetar a posição patrimonial e financeira da empresa auditada.

A seguir o parágrafo de ênfase mencionada pelo auditor no parecer do ano de 2009:

7. Atualmente a empresa adota o critério de utilizar as taxas de depreciação previstas na legislação fiscal. De acordo com as atuais práticas contábeis brasileiras, o procedimento de adaptar as taxas de depreciação às efetivas vidas econômicas dos ativos a que se referem deverá ser adotado a partir do ano de 2010. Em decorrência disso os valores das depreciações poderão ser ou não divergentes daquele que seriam, caso fossem aplicadas as alíquotas previstas fiscalmente. Conseqüentemente, o patrimônio líquido futuramente poderá ou não ser afetado por este fato.

**Figura 13: Parágrafo 7º - Opinião com Ressalva Ano 2009**

Fonte: Adaptado, Jornal Zero Hora (26 de março de 2011).

- Parágrafo 6º – Ênfase – vigente a partir do ano 2010.

No ano de 2010, passou-se a incluir no relatório sempre que o auditor julgar necessário o parágrafo de “Ênfase” e é posicionado após o parágrafo da opinião. Assim como o parágrafo de “Outros Assuntos” este também inclui informações que o auditor julgou necessário, porém no parágrafo de ênfase constam informações que estão incluídas nas demonstrações contábeis.

Analisando o parágrafo de ênfase a seguir, verifica-se que o auditor esta chamando a atenção aos usuários quanto à incerteza existente referente os índices financeiros aplicados pela empresa auditada.

**Ênfase**  
As demonstrações financeiras apresentam, índices financeiros adversos de forma continua, excessiva participação de passivo circulante em comparação com o ativo circulante e ativo realizável à longo prazo, conforme demonstrado no parágrafo base para opinião com ressalva sobre as demonstrações financeiras de realização incerta. Em 11 de março de 2011 foi aprovado aumento de capital da Companhia (nota explicativa nº 18), que deverá reverter o passivo à descoberto.

**Figura 14: Parágrafo de Ênfase – Opinião com ressalva Ano 2010**

Fonte: Adaptado, Diário Catarinense (08 de Abril de 2011).

Observa-se que adicionar parágrafo de ênfase, significa parágrafo de informação, a inclusão deste não afeta a opinião do auditor, mas de acordo com o

juízo do auditor é de tal importância, que é fundamental para o entendimento pelos usuários das DC's.

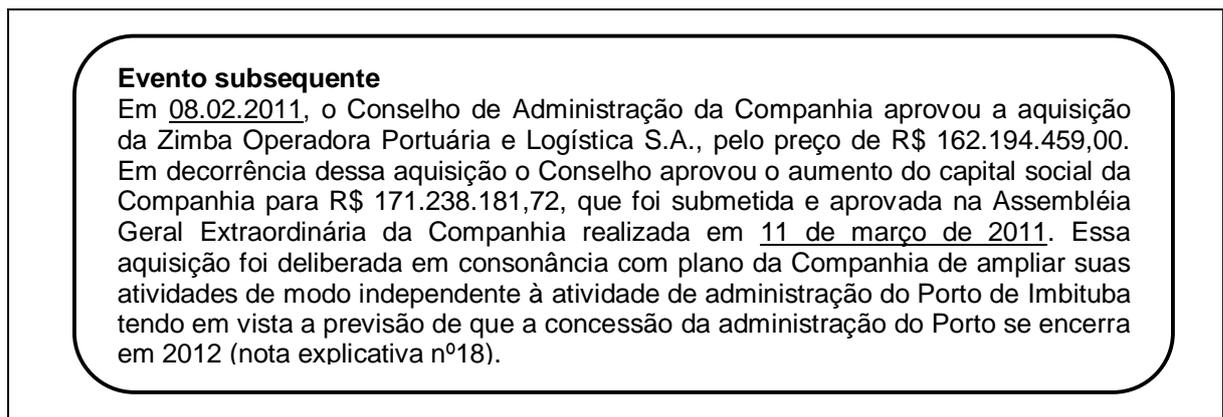
**d) Interpretação do parágrafo evento subsequente do ano 2010.**

- Parágrafo 7º - Evento Subsequente – vigente a partir do ano 2010.

No relatório do ano de 2010 passou-se a incluir o parágrafo com o título “Eventos Subsequentes”. O auditor evidencia nesse parágrafo os fatos ocorrido após o exercício de 2010.

Os eventos subsequentes são os fatos que ocorrem entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor independente, ou após a data do relatório, mas antes da divulgação das demonstrações contábeis.

Neste relatório o auditor faz relação à aquisição da Zimba Operadora Portuária e Logística S.A, por um preço negociado, em 08/02/2011 e que em função desta aquisição houve um aumento de capital social da Companhia aprovado em 11 de março de 2011, conforme identificado a seguir:



**Figura 15: Evento Subsequente Ano 2010**

Fonte: Adaptado, Diário Catarinense (08 de Abril de 2011).

### 3.2.3 Compreensão do Parecer com Opinião Adversa

O relatório do auditor independente apresentado a seguir, contém opinião adversa, foi publicado pelo Criciúma Esporte Clube, datado de 27 de abril de 2011. Em seguida é feito a comparação com o modelo que consta na NBC T 11 - IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução do CFC nº 830/98. (Anexo C)

#### **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

Ilmos. Srs.  
Diretores e Conselheiros do CRICIÚMA ESPORTE CLUBE  
Criciúma SC

Examinamos as demonstrações contábeis do Criciúma Esporte Clube, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio social e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

#### **Responsabilidade da administração do Clube sobre as demonstrações contábeis.**

A administração do Clube é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

#### **Responsabilidade dos auditores independentes**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento das exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante. Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis do Clube para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos do Clube. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar a nossa opinião adversa sobre as demonstrações contábeis.

#### **Base para opinião adversa sobre as demonstrações contábeis**

A opinião adversa sobre as demonstrações contábeis do Criciúma Esporte Clube foram embasadas em função dos seguintes fatos:

- a) O Clube não possui o controle individualizado dos bens do ativo imobilizado e não realiza depreciação dos mesmos desde o ano-base de 2001, contrariando as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica NBC T 19.5, e conseqüentemente não observaram os Pronunciamentos Técnicos CPC 27 e ICPC 10, que dentre outros assuntos trata da necessidade de revisão das vidas úteis dos bens, determinação do valor residual e opcionalmente, e somente para o ano de 2010,

Continua

## Conclusão

atribuir valor (“deemed cost”) aos bens que notadamente estiverem por valor contábil muito inferior ao de mercado.

a) O Clube registrou no ano-base de 2005 e atualizou até 31 de dezembro de 2008 o valor pleiteado no processo de indenização referente ao seguro de vida de atleta falecido, cujo saldo registrado no ativo não circulante é de R\$ 5.774.568. Conforme assessores jurídicos do Criciúma Esporte Clube, a possibilidade de êxito nessa ação é remota, portanto, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e ativos Contingentes, esse montante não deveria estar registrado na contabilidade. Assim, o ativo não circulante e o patrimônio social estão aumentados indevidamente em R\$ 5.774.568.

**Opinião adversa sobre as demonstrações contábeis**

Em nossa opinião, devido a importância e da relevância dos assuntos reportados no parágrafo Base para opinião adversa, as demonstrações contábeis não apresentam adequadamente a posição patrimonial do Criciúma Esporte Clube em 31 de dezembro de 2010 (o patrimônio social de R\$ 4.853.813 passaria a ser negativo em R\$ 920.755, e seria ainda mais negativo se a depreciação fosse contabilizada), o desempenho das suas operações e os fluxos de caixa para o exercício findo em 31 de dezembro de 2010 de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. Ressaltamos que somente os referidos itens reportados no parágrafo anterior mereceram menção em nosso relatório, sendo que nos demais exames realizados por amostragem, constatamos regularidade nas operações contábeis e financeiras.

**Outros assuntos**

As demonstrações contábeis encerradas em 31 de dezembro de 2009, apresentadas para comparação, foram auditadas por outros auditores independentes que emitiram opinião com ressalva em 18 de março de 2010, em virtude da ausência de controle sobre os bens do ativo imobilizado e pela falta de depreciação.

Joinville, SC, 27 de abril de 2011.

MOORE STEPHENS METRI AUDITORES S/S  
CRC SC 001489/0-8

Hélio Eiji Yamasaki  
Contador CRC SP 138420/0-9 T-SC

**Quadro 10: Relatório dos Auditores Independentes – Opinião Adversa Ano 2010**

Fonte: A Tribuna (30 e 1º de Abril 2011).

**a) Interpretação do parágrafo 3º do ano 2009 x parágrafo base para opinião adversa do ano 2010;**

- Parágrafo 3º - vigente no ano 2009;

No parecer referente o exercício de 2009 com opinião adversa, o auditor evidenciava as situações que levaram a modificar sua opinião no parágrafo intermediário, após o parágrafo da extensão dos exames e anterior ao parágrafo da opinião.

(3) As variações monetárias dos empréstimos bancários obtidos no exterior, no exercício de X1, não foram registradas de acordo com o regime de competência, deixando a companhia de contabilizar despesas correspondentes a R\$... Como consequência, o resultado do exercício e o patrimônio líquido de 19X1 estão superavaliados em R\$...

**Figura 16: Parágrafo 3º - Opinião Adversa Ano 2009**

Fonte: Adaptado, NBC T 11-IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

- Parágrafo 4º - Parágrafo Base para Opinião Adversa – vigente a partir do ano 2010.

No ano de 2010 o auditor ao formar opinião adversa, passa a incluir no relatório o parágrafo com o título “Base para Opinião Adversa”. Este por sua vez posiciona-se após o parágrafo que contém a responsabilidade dos auditores independentes e anterior ao parágrafo da opinião.

Um dos fatores que o auditor menciona no parágrafo base para sustentar sua opinião adversa, é que o clube não possui controle individualizado dos bens do ativo imobilizado e não realiza depreciação dos mesmos desde o ano-base de 2001, contrariando as Normas Brasileiras de Contabilidade, conforme apresentado a seguir:

**Base para opinião adversa sobre as demonstrações contábeis**

A opinião adversa sobre as demonstrações contábeis do Criciúma Esporte Clube foram embasadas em função dos seguintes fatos:

a) O Clube não possui o controle individualizado dos bens do ativo imobilizado e não realiza depreciação dos mesmos desde o ano-base de 2001, contrariando as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica NBC T 19.5, e conseqüentemente não observaram os Pronunciamentos Técnicos CPC 27 e ICPC 10, que dentre outros assuntos trata da necessidade de revisão das vidas úteis dos bens, determinação do valor residual e opcionalmente, e somente para o ano de 2010, atribuir valor (“deemed cost”) aos bens que notadamente estiverem por valor contábil muito inferior ao de mercado...

**Figura 17: Base para Opinião Adversa Ano 2010**

Fonte: Adaptado, A Tribuna (30 e 1º de Abril 2011).

Observa-se que no parágrafo base para opinião, o auditor descreve 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.

Nota-se também que o relatório com opinião adversa, também segue a estrutura do parecer sem ressalvas, acrescentando o parágrafo “Base para Opinião Adversa”, e modificando o parágrafo da opinião que veremos na sequência.

### **b) Interpretação do parágrafo 4º do ano 2009 x parágrafo da opinião adversa do ano 2010.**

- Parágrafo 4º - vigente no ano 2009;

Assim como os demais parágrafos referentes o parecer do ano de 2009, este também não recebe título. Este parágrafo é o relativo à opinião do auditor, e em 2009 era localizado abaixo do parágrafo intermediário que continha a base para opinião adversa. Este se identificava como parecer adverso, pela expressão “devido à relevância dos efeitos [...] as demonstrações contábeis [...] não representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa.”

Exemplo:

4) Em nossa opinião, devido à relevância dos efeitos da falta de registro das variações monetárias sobre os empréstimos obtidos no exterior, comentada no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis indicadas no parágrafo 1º, correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, não 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, os seus fluxos de caixa e seu valor adicionado, referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

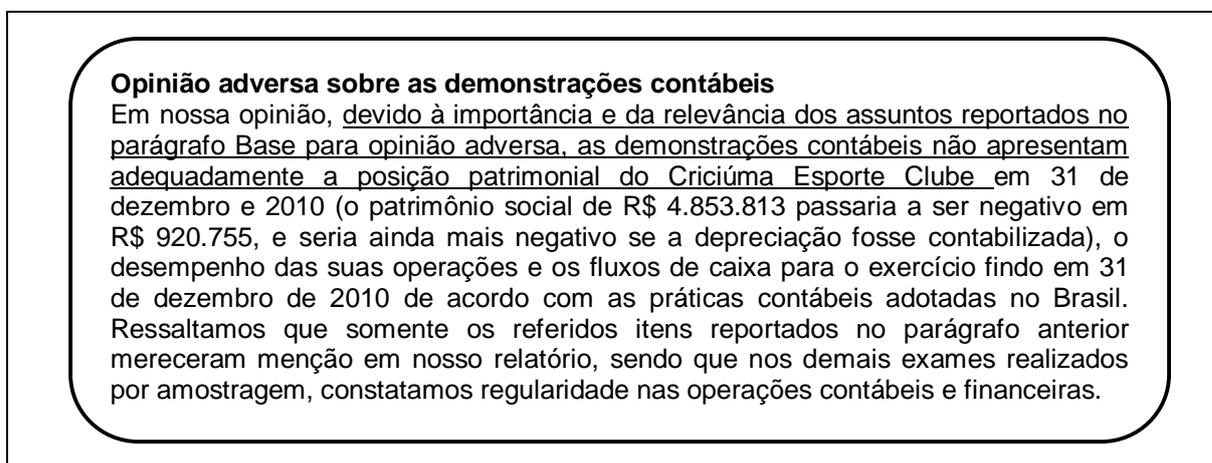
### **Figura 18: Parágrafo 4º - Opinião Adversa Ano 2009**

Fonte: Adaptado, NBC T 11-IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

- Parágrafo 5º - Opinião Adversa – vigente a partir do ano 2010.

No ano de 2010, o § da opinião passa a receber o título de “Opinião Adversa sobre as Demonstrações Contábeis” e é incluído abaixo do parágrafo contendo a base para opinião adversa. A opinião adversa identifica-se quando o auditor afirma que “devido à importância e da relevância dos assuntos reportados no parágrafo Base para opinião adversa, as demonstrações contábeis não apresentam adequadamente a posição patrimonial do Criciúma Esporte Clube [...]”.

Para melhor demonstrar, segue abaixo o parágrafo contendo opinião adversa:



**Figura 19: Opinião Adversa Ano 2010**

Fonte: Adaptado, A Tribuna (30 e 1º de Abril 2011).

Observa-se que no parágrafo de opinião, fica explícito à relevância generalizada dos efeitos dos assuntos descritos no parágrafo Base para opinião adversa, comprometendo o conjunto das demonstrações contábeis.

### 3.2.4 Compreensão do Parecer com Abstenção de Opinião

O relatório do auditor independente apresentado na sequência deste estudo, foi publicado pela Companhia Industrial Schlosser S.A, com período encerrado em 31 de dezembro de 2010, contém abstenção de opinião e foi emitido de acordo com as exigências da NBC TA 700 e 705. Este modelo serve de base

para comparação, com o modelo de parecer disponível na NBC T11-IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução do CFC nº 830/98 (Anexo D).

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES - COM ABSTENÇÃO**

Aos Administradores e Acionistas da  
Companhia Industrial Schlosser S.A.  
Brusque – SC

Examinamos as demonstrações financeiras da Companhia Industrial Schlosser S.A. (“Companhia”) que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2010 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

### **Responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras**

A Administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

### **Responsabilidade dos auditores independentes**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações financeiras com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Em decorrência do assunto descrito no parágrafo Base para abstenção de opinião, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria.

### **Base para abstenção de opinião**

1. As demonstrações financeiras referidas acima foram preparadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, aplicáveis às companhias em regime normal de operações, que pressupõem a realização e recuperação dos ativos, bem como a liquidação das obrigações no curso normal dos negócios. Entretanto, a Companhia em 2011 paralisou a sua produção de fios e tecidos, vem apresentando expressivos prejuízos, e, em 31 de dezembro de 2010, o passivo circulante excedia o ativo circulante em R\$ 62.157 mil e o patrimônio líquido (passivo a descoberto) era de R\$ 57.034 mil. Adicionalmente, as condições financeiras da Companhia indicam a necessidade de captação de relevantes recursos no curto e longo prazos para possibilitar a manutenção de suas atividades. A continuidade dos negócios da Companhia dependerá do sucesso das medidas que estão sendo desenvolvidas pela Administração. Portanto, as demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2010 não incluem quaisquer ajustes relativos à realização e classificação dos valores de ativos ou quanto aos valores e à classificação de passivos que seriam requeridos na impossibilidade de a Companhia continuar operando.

2. Conforme as notas explicativas nº 10 e 11, em 2010 a Companhia procedeu à avaliação de seus ativos a valor justo, de acordo com o CPC 27 e 28. Todavia, devido à situação financeira e operacional da Companhia e ausência de estudo elaborado pela Administração assegurando a recuperabilidade dos valores contabilizados, não foi possível por meio de procedimentos alternativos de auditoria, obter razoabilidade sobre a recuperação do montante total de R\$ 109.631 mil (R\$ 76.178 mil líquido de impostos) contabilizados em propriedade para investimentos e imobilizado em 31 de dezembro de 2010.

### **Abstenção de opinião**

Devido à relevância dos assuntos descritos no parágrafo Base para abstenção de opinião, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar

Continua

Conclusão

nossa opinião de auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião sobre as demonstrações financeiras acima referidas.

**Ênfase**

Conforme demonstrado na nota explicativa nº 8, a Companhia baseada em decisão judicial transitada em julgado, reconhece créditos fiscais provenientes de recuperação de créditos extemporâneos denominado “crédito prêmio IPI” no montante de R\$ 5.975 mil. Por possuir decisão judicial transitada em julgado e suportado pela posição de seus assessores jurídicos, nenhuma provisão foi constituída nas demonstrações financeiras referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

**Outros assuntos****Demonstração do valor adicionado**

Examinamos, também, a demonstrações do valor adicionado (DVA), referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, cuja apresentação é requerida pela legislação societária brasileira para companhias abertas, e como informação suplementar pelas IFRS que não requerem a apresentação da DVA. Devido à relevância do assunto descrito no parágrafo Base para abstenção de opinião, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essa demonstração. Consequentemente, não expressamos uma opinião sobre as demonstrações do valor adicionado (DVA).

**Auditoria dos valores correspondentes ao exercício anterior**

Os valores correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2009, apresentados para fins de comparação, foram anteriormente auditados por outros auditores independentes que emitiram relatório datado em 15 de março de 2010, com ênfase sobre a sua continuidade.

Florianópolis, 25 de março de 2011

BDO Auditores Independentes Sócio-contador  
CRC 2SP013439/O-5 “S” SC CRC

Claudio Henrique Damasceno Reis  
1SC024494/O-1

**Quadro 11: Relatório dos Auditores Independentes – Abstenção de Opinião Ano 2010**

Fonte: Demonstrações Financeiras 2010 - Companhia Industrial Schlosser S.A.

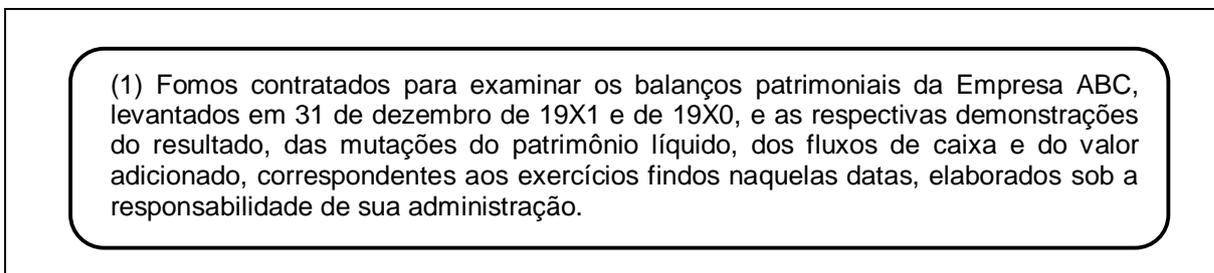
**a) Interpretação do parágrafo 1º do ano 2009;**

- Parágrafo 1º - vigente no ano 2009;

No parecer com abstenção de opinião referente o ano de 2009, as alterações ocorridas em relação ao parecer padrão, são as seguintes: substituição da sentença “Examinamos...” do 1º parágrafo por “Fomos contratados para examinar demonstrações contábeis...”; ocorre também a eliminação da sentença “Nossa

responsabilidade é a de expressar opinião sobre essas demonstrações contábeis.” E a eliminação do parágrafo de extensão dos trabalhos.

Exemplo:



**Figura 20: Parágrafo 1º - Abstenção de Opinião Ano 2009**

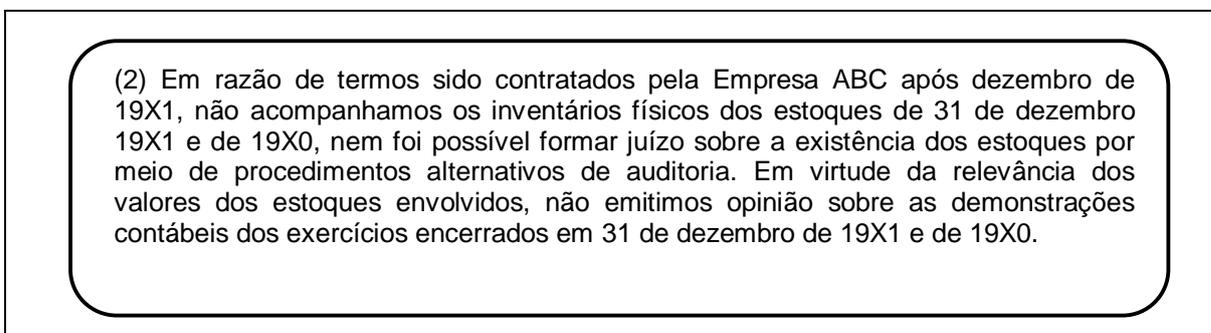
Fonte: Adaptado, NBC T 11-IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

No relatório do auditor independente do ano de 2010 contendo abstenção de opinião, o parágrafo introdutório permanece igual ao do parecer padrão.

**b) Interpretação do parágrafo 2º do ano 2009;**

- Parágrafo 2º - vigente no ano 2009.

No parecer referente o exercício encerrado em 31 de dezembro de 2009, fazia-se constar no § 2º as situações que gerou incerteza quanto à formação da opinião do auditor independente. Neste parágrafo o auditor independente também mencionava que não emitiu opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas.



**Figura 21: Parágrafo 2º - Abstenção de Opinião Ano 2009**

Fonte: Adaptado, NBC T 11-IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

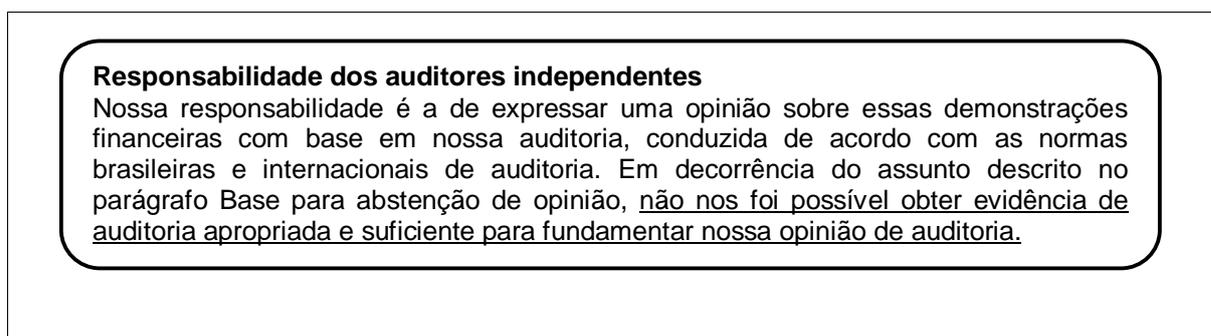
Observa-se que o parecer emitido do ano de 2009, era formado apenas por 2 parágrafos.

**c) Interpretação do parágrafo responsabilidade dos auditores independentes do ano 2010;**

- Parágrafo 3º - Responsabilidade dos Auditores Independentes – vigente a partir do ano 2010.

No parecer do ano de 2010 com abstenção de opinião, passou-se a acrescentar no parágrafo da Responsabilidade dos Auditores Independentes a sentença “não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria” deixando clara a abstenção da sua opinião.

A seguir o parágrafo da responsabilidade dos auditores independentes, para melhor visualizar a alteração ocorrida:



**Figura 22: Responsabilidade dos Auditores Independentes – Abstenção de Opinião Ano 2010**

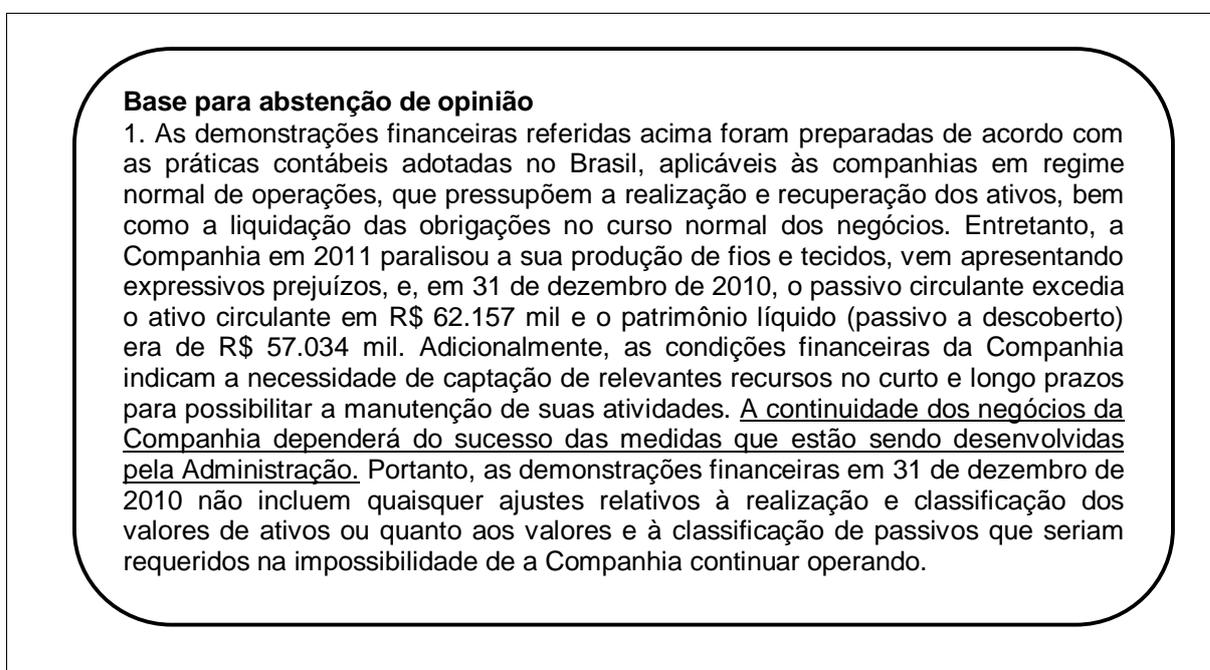
Fonte: Adaptado, Demonstrações Financeiras 2010 - Companhia Industrial Schlosser S.A.

**d) Interpretação do parágrafo base para abstenção de opinião do ano 2010;**

- Parágrafo 4º - Base para Abstenção de Opinião – vigente a partir do ano 2010.

No ano de 2010, o auditor ao abster-se de formar opinião incluiu no relatório emitido o parágrafo com o título “Base para Abstenção de Opinião”. Neste parágrafo fica explícita a incerteza quanto à continuidade normal das atividades da empresa auditada.

Exemplo:



**Figura 23: Base para Abstenção de Opinião Ano 2010**

Fonte: Adaptado, Demonstrações Financeiras 2010 - Companhia Industrial Schlosser S.A.

Observa-se que no parágrafo base para abstenção de opinião estão identificadas todas as situações que geram incertezas e que seus efeitos são significantes sobre as demonstrações contábeis, ou seja, esta colocando em dúvida a continuidade dos negócios da Companhia.

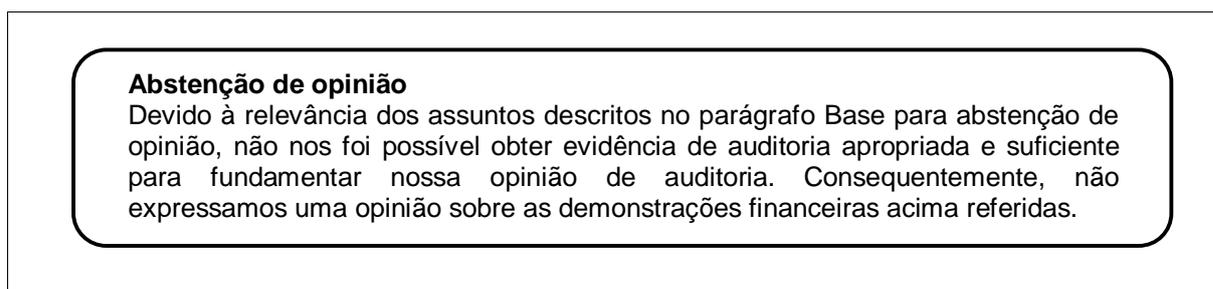
### e) Interpretação do parágrafo abstenção de opinião do ano 2010.

- Parágrafo 5º - Abstenção de Opinião – vigente a partir do ano 2010.

No parágrafo referente o relatório do auditor independente com abstenção de opinião do ano de 2010, passou-se a incluir o parágrafo com o título “Abstenção de Opinião” após o parágrafo da base para abstenção de opinião.

Neste parágrafo o auditor menciona claramente que não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião.

A seguir apresenta-se o parágrafo com abstenção de opinião do relatório referente o ano de 2010:



**Figura 24: Abstenção de Opinião Ano 2010**

Fonte: Adaptado, Demonstrações Financeiras 2010 - Companhia Industrial Schlosser S.A.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria independente no decorrer dos anos vem conquistando ainda mais seu espaço no mercado de trabalho. Esse crescimento decorre da maior necessidade das sociedades empresárias em procurar divulgar suas informações contábeis mais próximas a realidade, isto é, com maior transparência e com mais fidedignidade. E também pelo grau de complexidade das legislações societárias e fiscais.

Diante disto, os administradores estão cada vez mais conscientes, pois é de sua responsabilidade elaborar as demonstrações contábeis de forma adequada e que contemple informações mais precisas quanto à situação financeira e patrimonial da empresa, o que oferece maior credibilidade aos usuários dos elementos contábeis.

Surge então, a importância dos trabalhos da auditoria independente, pois por meio desses serviços realizado por profissionais especializados e sustentado pela aplicação de procedimentos usuais de auditoria, pré-estabelecidos e adequados, tem-se a confirmação dos registros da adequação das demonstrações contábeis.

A certificação das demonstrações contábeis é feita por meio de seu relatório, que se divulgado, proporciona aos usuários das informações, maior credibilidade e segurança.

O auditor independente expressa sua opinião sobre o resultado dos seus trabalhos por meio de relatório sobre a revisão das demonstrações contábeis. Esse relatório do auditor é chamado de “Parecer do Auditor Independente”, e é o produto final do seu trabalho. Esse relatório deve ser elaborado de forma clara e objetiva, e estruturado de acordo com as exigências da norma vigente.

Neste estudo sobre a compreensão do relatório da auditoria sobre as demonstrações contábeis procurou-se evidenciar a forma mais adequada para o entendimento da leitura do parecer, como também se promoveu a comparação da emissão do parecer sob as regras da norma vigente para as DC's encerradas a partir de 31 de dezembro de 2010 - NBC TA 700 e 705, em relação a NBC T11-IT 5, vigente até 31 de dezembro de 2009.

Este trabalho objetivou melhor compreender o parecer emitido pelo auditor independente, foi desenvolvido para mostrar o que representa cada um de seus parágrafos. Como também, a diferenciação nas informações contidas dentre cada tipo de opinião formada pelo auditor independente sobre as demonstrações contábeis e a interpretação de alguns termos técnicos contemplados nos pareceres.

Diante do estudo realizado conclui-se que os tipos de opinião formada pelo auditor independente, são as seguintes: sem ressalva, com ressalva, adversa e abstenção de opinião.

O relatório do auditor independente contendo opinião sem ressalva é emitido quando o auditor obtiver evidências suficientes e apropriadas de que as demonstrações contábeis estão elaboradas adequadamente em todos os aspectos relevantes, de acordo com as práticas contábeis utilizadas e com o adequado sistema de controles.

A opinião com ressalva é expressa quando o auditor concluir que as demonstrações contábeis possuem irregularidades relevantes, que causam prejuízo as DC's embora não sejam generalizadas. A ressalva é identificada pelas expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva, não havendo outra expressão que as substitui.

A opinião adversa é emitida nas situações em que o auditor identificar irregularidades, e que os efeitos, isolada ou conjugadamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis. A opinião adversa é evidenciada pela expressão “devido à importância e da relevância dos assuntos...”

Quando o auditor não conseguir evidenciar qualquer situação de natureza ou limitação no seu trabalho para expressar sua opinião, deve emitir parecer com abstenção de opinião. A abstenção de opinião é identificada pela expressão “não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria”

Neste estudo evidenciaram-se as alterações promovidas pela norma vigente, em relação à estrutura do parecer do auditor independente. Primeiramente, passou a usar a expressão “Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis”, ao invés de “Parecer dos Auditores Independentes”.

A norma anterior estabelecida para o parecer padrão era estruturada em três parágrafos, onde tínhamos § 1 a identificação da empresa auditada e o ano; e a

divisão de responsabilidade entre a administração e auditor. No § 2 a extensão dos exames da auditoria, no § 3 a opinião do auditor.

De acordo com a NBC TA 700 e NBC TA 705, estabelecem que o relatório padrão do auditor independente deva ser estruturado na seguinte ordem: parágrafo introdutório; responsabilidade da administração, responsabilidade dos auditores independentes e parágrafo da opinião.

Conclui-se, então que os aspectos exigidos para os pareceres pela norma atual passaram a evidenciar melhor as responsabilidades da administração e dos auditores independentes, de forma mais ampla, clara e objetiva. E no caso do parecer com opinião modificada passou-se a declarar a situação que dá base para opinião modificada. Além do que o parágrafo da opinião passou a ter título que evidência o tipo de parecer emitido, o que não ocorria com a norma anterior. O relatório do auditor independente como um todo passou a ser melhor compreendido e os termos que suscitavam dúvidas foram mais esclarecedores.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo, 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil**: enfoque teórico, normativo e prático. São Paulo: Saraiva, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução do CFC nº 1.323/11. NBC PA 11 – **Revisão Externa de Qualidade pelos Pares**. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001323](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001323)> Acesso em: 15 Abr. 2011, 20:07:55.

\_\_\_\_\_. Resolução do CFC nº 1.312/10. NBC PA 291 – **Independência – Outros Trabalhos de Asseguração**. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2010/001312](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001312)>. Acesso em: 15 Abr. 2011, 20:15:45.

\_\_\_\_\_. Resolução do CFC nº 1.311/10. NBC PA 290 – **Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão**. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2010/001311](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001311)>. Acesso em: 15 Abr. 2011, 20:20:33.

\_\_\_\_\_. Resolução nº. 1.255/09. NBC TA 560 – **Eventos Subsequentes**. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001225](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001225)>. Acesso em: 12 Mar. 2011, 17:28:55.

\_\_\_\_\_. Resolução nº. 1.233/09. NBC TA 706 – **Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente**. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001233](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001233)>. Acesso em: 12 Mar. 2011, 17:40:32.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.232/09. NBC TA 705 – **Modificações na Opinião do Auditor Independente**. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001232](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001232)> Acesso em: 24 Fev. 2011, 15:38:33

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.231/09. NBC TA 700 – **Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001231](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001231)> Acesso em: 24 Fev. 2011, 15:37:42

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.216/09. NBC TA 450 – **Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria**. Disponível em:  
<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001216](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001216)>  
Acesso em: 03 Mar. 2011, 08:54:25

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.213/09. NBC TA 320 – **Materialidade no Planejamento e na Execução**. Disponível em:  
<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001213](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001213)>  
Acesso em: 03 Mar. 2011, 08:53:21

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.211/09. NBC TA 300 – **Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis**. Disponível em:  
<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001211](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001211)>  
Acesso em: 05 Mar. 2011, 07:58:31

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.207/09. NBC TA 240 - **Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis**. Disponível em:  
<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001207](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001207)>  
Acesso em: 03 Mar. 2011, 08:53:33

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.206/09. NBC TA 230 – **Documentação da Auditoria**. Disponível em:  
< [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001206](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001206)>  
Acesso em: 25 Fev. 2011, 12:43:32

\_\_\_\_\_. Resolução nº 1.201/09. NBC PA 01 – **Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes**. Disponível em:  
< [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001201](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001201)>.  
Acesso em: 25 Fev. 2011, 12:38:44

\_\_\_\_\_. Resolução do CFC nº 1.146/08. NBC PA 12 – **Educação Profissional Continuada**. Disponível em:  
< [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001146](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001146)>.  
Acesso em: 25 Fev. 2011, 19:40:35

\_\_\_\_\_. Resolução do CFC nº 1.109/07. NBC PA 13 – **Exame de Qualificação Técnica**. Disponível em:  
< [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2007/001109](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001109)>.  
Acesso em: 03 Mar. 2011, 09:00:31.

\_\_\_\_\_. Resolução do CFC nº 1.100/07. NBC P 1.6 – **Sigilo**. Disponível em:  
< [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2007/001100](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001100)>.  
Acesso em: 03 Mar. 2011, 09:15:45.

\_\_\_\_\_. Resolução do CFC nº 1.023/05. NBC P 1.8 – **Utilização de Trabalhos de Especialistas**. Disponível em:

< [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001023](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001023)>.

Acesso em: 05 Mar. 2011, 20:50:33.

\_\_\_\_\_. Resolução do CFC nº 830/98. NBC T 11 – IT 5 – **Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis**. Disponível em:

< [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1998/000830](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1998/000830)>.

Acesso em: 26 Fev. 2011, 20:32:45

\_\_\_\_\_. Resolução do CFC nº 821/97. NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente. Disponível em:

< [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1997/000821](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1997/000821)>.

Acesso em: 03 Mar. 2011, 08:58:45

CHERMAN, Bernardo. **Auditoria**: teoria e exercícios. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FERREIRA, Ricardo José. **Manual de Auditoria**: teoria e questões comentadas. 7. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

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

\_\_\_\_\_. **Auditoria Contábil**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Metodologia do ensino superior**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**: como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais. 6. ed. Rio de Janeiro: Record, 2002.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil das sociedades empresárias: de acordo com o novo Código Civil – Lei 10.406/02**. 2ª edição. Curitiba: Juruá, 2008.

JUND, Sergio. **Auditoria**: conceitos, normas técnicas e procedimentos. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

JUNG, Carlos Fernando. **Metodologia para pesquisa & desenvolvimento:** aplicada as novas tecnologias, produtos e processos. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2004.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica:** projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses, 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1999.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida, **Auditoria interna:** embasamento conceitual e suporte tecnológico . São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria.** 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, José Luiz dos. **Contabilidade geral.** São Paulo: Atlas, 2004.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mario Matsumura. **Fundamentos de Auditoria contábil.** São Paulo: Atlas, 2006.

## **ANEXOS**

## Parecer dos Auditores Independentes referente às Demonstrações Contábeis encerradas em 31 de Dezembro de 2009

### Anexo A - Parecer sem Ressalvas

#### PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos  
Conselheiros, Diretores e Acionistas da  
Tractebel Energia S.A. e controladas  
Florianópolis – SC

1. Examinamos os balanços patrimoniais (individual e consolidado) da Tractebel Energia S.A. (“Companhia”) e de suas controladas levantados em 31 de dezembro de 2009 e de 2008 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa e dos valores adicionados correspondentes aos exercícios findos nessas 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 brasileiras de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume das transações e o sistema contábil e de controles internos da Companhia e de suas controladas; (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 e de suas controladas, 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 Tractebel Energia S.A. e controladas em 31 de dezembro de 2009 e de 2008, o resultado de suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido, os seus fluxos de caixa e os valores adicionados nas suas operações correspondentes aos exercícios findos nessas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Rio de Janeiro, 22 de fevereiro de 2010

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU  
Auditores Independentes  
CRC 2SP 011.609/O-8 “F” SC

Paulo Roberto Marques Garrucho  
Contador  
CRC 1RJ 052.813/O-1 “S” SC

### Quadro 12: Relatório dos Auditores Independentes – Opinião sem Ressalvas Ano 2009

Fonte: Relatório de Sustentabilidade 2009 – Tractebel Energia.

## Anexo B - Parecer com Ressalvas

### PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Canoas, 26 de fevereiro de 2010

Aos administradores e acionistas da  
COMPANHIA RIOGRANDENSE DE MINERAÇÃO – CRM  
Porto Alegre – RS

1. Examinamos o balanço patrimonial da COMPANHIA RIOGRANDENSE DE MINERAÇÃO – CRM, levantado em 31 de dezembro de 2009, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa e notas explicativas, correspondentes ao exercício findo naquela data, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nossos exames, exceto quanto aos dizeres dos parágrafos 3 e 4 subsequentes, 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 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 1996 a companhia efetuou reavaliação de alguns itens do ativo imobilizado, tendo na ocasião uma perda de R\$ 38.965 mil reconhecida em contrapartida de reserva de reavaliação anteriormente constituída. O laudo do avaliador independente não contém detalhes suficientes para identificar as contas e subcontas afetadas por esta reavaliação, por isto, não tendo sido possível concluir sobre a adequação da referida provisão.

4. Imóvel situado na Mina Leão II, classificado como bem em formação, não foi objeto de depreciação embora parcialmente utilizado desde 1991. Não foi possível quantificar o valor da depreciação correspondente.

5. Direitos com créditos tributários sobre bases negativas do imposto de renda e contribuição social, que alcançariam integralmente o montante de R\$ 4.592 mil, não foram reconhecidos contabilmente por ausência de estudo técnico de viabilidade. Se este valor fosse lançado na contabilidade haveria reflexo no ativo não circulante e no patrimônio líquido.

6. Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos dos assuntos mencionados nos parágrafos 3 a 5 anteriores, as demonstrações mencionadas no parágrafo 1 representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da COMPANHIA RIOGRANDENSE DE MINERAÇÃO – CRM, em 31 de dezembro de 2009, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido, e os seus fluxos de caixa, referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

7. Atualmente a empresa adota o critério de utilizar as taxas de depreciação previstas na legislação fiscal. De acordo com as atuais práticas contábeis brasileiras, o procedimento de adaptar as taxas de depreciação às efetivas vidas econômicas dos ativos a que se referem deverá ser adotado a partir do ano de 2010. Em decorrência disso os valores das depreciações poderão ser ou não divergentes daquele que seriam, caso fossem aplicadas as alíquotas previstas fiscalmente. Consequentemente, o patrimônio líquido futuramente poderá ou não ser afetado por este fato.

8. As demonstrações contábeis do exercício anterior, apresentadas para fins de comparabilidade também foram por nós auditadas, conforme parecer datado de 16 de março de 2009.

Nélson Câmara da Silva  
Contador CRC/RS 23584/T/SP/S/RS

HLB Audilink & Cia. Auditores  
CRC/RS – 003688/T/SP/F/RS

### Quadro 13: Relatório dos Auditores Independentes – Opinião com Ressalvas Ano 2009

Fonte: Jornal Zero Hora, 26 de março de 2011.

## Anexo C - Parecer com Opinião Adversa

### 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, dos fluxos de caixa e do valor adicionado, 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) As variações monetárias dos empréstimos bancários obtidos no exterior, no exercício de X1, não foram registradas de acordo com o regime de competência, deixando a companhia de contabilizar despesas correspondentes a R\$... Como consequência, o resultado do exercício e o patrimônio líquido de 19X1 estão superavaliados em R\$...

(4) Em nossa opinião, devido à relevância dos efeitos da falta de registro das variações monetárias sobre os empréstimos obtidos no exterior, comentada no parágrafo 3º, as demonstrações contábeis indicadas no parágrafo 1º, correspondentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 19X1, não 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, os seus fluxos de caixa e seu valor adicionado, referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador nº de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

Nº de registro cadastral no CRC

### **Quadro 14: Modelo de Parecer dos Auditores Independentes – Opinião Adversa Ano 2009**

Fonte: Adaptado, NBC T 11-IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

## Anexo D - Parecer com Abstenção de Opinião

### PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

#### Destinatário

(1) Fomos contratados para examinar 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, dos fluxos de caixa e do valor adicionado, correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração.

(2) Em razão de termos sido contratados pela Empresa ABC após dezembro de 19X1, não acompanhamos os inventários físicos dos estoques de 31 de dezembro 19X1 e de 19X0, nem foi possível formar juízo sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria. Em virtude da relevância dos valores dos estoques envolvidos, não emitimos opinião sobre as demonstrações contábeis dos exercícios encerrados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador nº de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

Nº de registro cadastral no CRC

### **Quadro 15: Modelo de Parecer dos Auditores Independentes – Abstenção de Opinião Ano 2009**

Fonte: Adaptado, NBC T 11-IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.  
This page will not be added after purchasing Win2PDF.