



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUÁRIA E CONTABILIDADE**

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RELATÓRIOS DE AUDITORIA

José Costa Nunes

FORTALEZA, FEVEREIRO, 1999

RELATÓRIOS DE AUDITORIA

José Costa Nunes

Prof. Orientador: Pretextato Salvador Q. G. de O. Mello

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

FORTALEZA – CE
1999



Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

	Média
<hr/> José Costa Nunes	<hr/> 7,8
<hr/> Prof. Pretextato Salvador Q. G. de O. Mello Prof. Orientador	Nota <hr/> 7,5
<hr/> Prof. José William Praciano Membro da Banca Examinadora	Nota <hr/> 8,0
<hr/> Prof. Pedro Paulo Monteiro Vieira Membro da Banca Examinadora	Nota <hr/> 8,0

Monografia aprovada em 04 / MAR / 1999

AGRADECIMENTOS

A DEUS, que me deu vida e inteligência, e que me dá força para continuar a caminhada em busca dos meus objetivos.

Aos meus pais, que me ensinaram a não temer desafios e a superar os obstáculos com humildade.

Ao Professor Pretextato, pelo incentivo e sugestões dadas para a realização da monografia.

E aos demais, que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

❖ ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO	1
2. HISTÓRICO	3
3. FINALIDADE	6
4. TÉCNICAS DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO	7
5. TIPOS DE RELATÓRIOS	9
5.1. RELATÓRIOS FORMAIS	9
5.1.1. RELATÓRIOS EM FORMA CURTA OU PARECERES	9
5.1.2. PARECER SEM RESSALVA	12
5.1.3. PARECER COM RESSALVA	17
5.1.4. PARECER ADVERSO	20
5.1.5. PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO	22
5.2. RELATÓRIO EM FORMA LONGA	24
5.3. RELATÓRIO DE CONTROLE INTERNO	27
5.4. RELATÓRIO SOBRE REVISÃO LIMITADA	31
6. RELATÓRIOS INFORMAIS	32
6.1. RELATÓRIOS ESPECIAIS	32
6.1.1. RELATÓRIOS EM ANOS SUBSEQUENTES	32
6.1.2. RELATÓRIO APÓS UMA FUSÃO OU INCORPORAÇÃO	33
6.1.3. RELATÓRIOS PARCIAIS	34
6.1.4. RELATÓRIO SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE COLIGADAS E/OU CONTROLADAS	34
7. CONCLUSÃO	35
8. BIBLIOGRAFIA	36

1. INTRODUÇÃO

O Relatório de auditoria é de fundamental importância para o trabalho do auditor. Como alguns chegam a citar, é o coroamento do trabalho da auditoria, pois é por meio dele que o auditor informa às pessoas a que se dirige, o seguinte:

- O trabalho que realizou
- O alcance abrangido pelo auditor
- A forma como realizou o trabalho
- Os fatos relevantes observados, que ele julga, devam ser julgados.
- As conclusões a que chegou, as quais culminarão com sua opinião, ou parecer, sobre as Demonstrações Contábeis, ou outras peças examinadas.

O tema deste trabalho refere-se a um dos ramos da ciência contábil: A AUDITORIA, mas especificamente a seus relatórios, ou seja, à conclusão de todo o trabalho de maneira redigida, abrangendo todas as normas e conceitos existentes na legislação.

O que me despertou para a realização deste trabalho, foi a grande importância que se deve dar na elaboração do Relatório, como já foi citado acima. Para a elaboração desse trabalho procurei expor de maneira mais clara possível a apresentação dos relatórios, obedecendo com isso todos os princípios.

Este trabalho deverá servir de pesquisa para aquelas pessoas que despertam interesse por este assunto, que considero muito importante para a contabilidade. Vamos procurar levantar o que existe de mais atualizado no que se refere à legislação vigente e outros detalhes. Vamos usar de uma bibliografia bem completa, procurando abordar exemplos práticos para que o usuário possa visualizar as diversas maneiras como se pode apresentar os relatórios ou pareceres de auditoria.

Esta monografia vai expor os diferentes casos de emissão de relatórios de auditoria, sejam em forma curta (pareceres) ou em forma longa circunstanciados, sua utilização por parte dos auditores externos e internos, em prol dos usuários e da Empresa.

Mais uma vez reforçando, este trabalho tem como objetivo principal proporcionar um conjunto de informações, sobre as diversas formas de apresentação e elaboração dos relatórios de auditoria aos profissionais da contabilidade; aos seus usuários e a que possa interessar.

BSFEAC

2. HISTÓRICO

No Brasil, o parecer padrão, que segue certas normas de elaboração, é baseado nos pareceres norte-americanos. O modelo atual de parecer teve sua origem em 1948, sofrendo algumas evoluções ao passar dos anos.

Por volta de 1926, um Parecer padrão tinha o seguinte enunciado:

Examinamos as contas e registros da empresa Fulano de tal S/A para o exercício findo em 31-12-0x e certificamos que em nossa opinião, o balanço em anexo reflete corretamente as condições financeiras da empresa Fulano de tal S/A em 31-12-x0. (JÚLIO SÉRGIO S. CARDOSO).

Vê-se que esse parecer trata da avaliação de “contas e registros” e não das Demonstrações Contábeis. O parecer também certifica que o Balanço posto em exame está correto, mesmo se levarmos em consideração que a auditoria é parcial por realizar-se através de amostragens.

Aproximadamente em 1933, o “A I C P A”(American Institute Certified Public Accountants) sugere algumas alterações no parecer dos auditores, as quais pode-se examinar neste exemplo.

Examinamos o balanço da empresa Fulano de tal S/A em 31-12-x0, e a demonstração de receitas e superávit do ano x0. Examinamos ou testamos a contabilidade e outros registros sociais da empresa.

Em nossa opinião, baseados em tais exames, o anexo balanço e a respectiva demonstração de receita e superávit apresentam fidedignamente, de acordo com os princípios da contabilidade geralmente aceitos consistentemente seguidos pela empresa, para a posição financeira de 31-12-x0 e o resultado das operações do ano.



Nota-se a evolução do modelo, pela retirada da expressão “certificamos” e por fazer, agora, menção sobre os princípios de contabilidade geralmente aceitos e declara fidedignamente, e não corretamente, sobre a Demonstração Contábil auditada.

Em 1994, o penúltimo modelo foi sugerido pela (S.E.C.- Security and Exchang comission) a C.V.M. americana. Eis seu texto:

Examinamos o balanço da empresa Fulano de tal em 31-12-x0 e a Demonstração de receitas e superávit. Para o exercício fiscal naquela data, revisamos o sistema de controle internos e os procedimentos de contabilidade e ,sem fazer uma auditoria detalhada das transações, examinamos ou testamos os registros contábeis da empresa e outras evidências, através de métodos e na extensão julgada apropriada. Nossos exames foram feitos de acordo com as normas de auditoria, aplicáveis às circunstâncias e incluem todos os procedimentos considerados necessários.

Em nossa opinião, o balanço em anexo e respectiva demonstração de receitas e superávit apresentam, fidedignamente, a posição financeira da empresa Fulano de tal S/A em 31-12-x0, e o resultado de suas operações no ano fiscal, de conformidade com os princípios da contabilidade geralmente aceitos, aplicados em bases consistentes em relação ao exercício anterior.

Atualmente, o modelo padrão de parecer está incluso na Resolução n.º 820, de 1997, do CFC. Veja exemplo:

MODELO
PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Destinatário

- (1) *Examinamos os Balanços Patrimoniais da empresa ABC, levantados em 31 de Dezembro de 19x1 e 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 sobre a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é 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 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 19x0, o resultado de suas operações as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.*

Local e data

Assinatura

Nome do auditor- responsável técnico

Contador n.º de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

N.º de registro cadastral no CRC.

3. FINALIDADE

Os relatórios de auditoria possuem a finalidade de apresentar os trabalhos realizados durante a auditoria, suas técnicas; normas; conceitos etc. Esta apresentação destina-se aos usuários quer sejam eles acionistas; pessoas físicas ou jurídicas de caráter público ou privado, instituições financeiras etc.

Para atingir seu objetivo como fonte de informações sobre o estado patrimonial e os resultados da auditoria, o relatório deve ser redigido de forma bastante clara, concisa, objetiva e imparcial, bem como isento de qualquer tipo de erro de redação que possa macular o bom conceito do profissional que o emite. Desnecessário é dizer também, que o relatório deve ser fiel e completo, ou seja, deve relatar com fidelidade os trabalhos executados e os diversos fatos observados, tomando necessário cuidado para não omitir de maneira alguma os fatos relevantes, cuja omissão possa trazer prejuízos a terceiros e pelos quais o auditor possa vir a ser responsabilizado.

O auditor deve ter em mente que embora a auditoria tenha como base as amostragens, sua opinião deve ser dada, de maneira imparcial, volto a repetir, por conseguinte o mesmo deve possuir provas concretas a respeito do trabalho auditado para que o mesmo possa fundamentá-las, pois será solidariamente responsável por quaisquer omissões que acarretem danos, sejam eles de que espécie for, contra terceiros ou a seus próprios usuários.

Provas concretas ou **papéis de trabalhos** - São o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coletados pelo auditor e preparadas de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião. Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo. (NBC-T-11- Resolução CFC No 820)

4. TÉCNICAS DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO

Em seu livro “**Auditoria - Um Curso Moderno e Completo**” Marcelo C. de Almeida cita algumas técnicas de estruturação de relatórios de auditoria como podemos ver:

“A capa do relatório deve ter cor e layout não extravagantes, ou seja, a apresentação da capa deve ser bem discreta.

ÍNDICE

O índice faz com que o leitor se localize no relatório, pois no índice deve constar os tópicos que foram abordados, suas posições nas inúmeras páginas, bem como sua sequência lógica.

INTRODUÇÃO

O auditor abordará na introdução:

- Nome do cliente auditado
- O tempo em que foi realizado a auditoria
- que os trabalhos foram realizados de acordo com as normas vigentes de auditoria, visando a emissão de parecer sobre as Demonstrações Contábeis, e que o mesmo não revele todos os problemas ou soluções possíveis da Empresa.

COMENTÁRIOS E SUGESTÕES

Devem ser expostos no relatório de forma ordenada, seja pela ordem das contas na Demonstração Contábil ou mesmo por grau de importância do assunto.

Procurando facilitar o entendimento do leitor, os auditores subdividem cada item do relatório em três parágrafos.

1. Os procedimentos utilizados atualmente.
2. Causas e consequências.
3. Recomendações do auditor.

5. TIPOS DE RELATÓRIOS

Os relatórios emitidos por auditores independentes variam de amplitude, forma e conteúdo, de acordo com a natureza do exame executado, do alcance dos procedimentos efetuados, dos fins a que se destinam os relatórios e, principalmente, de acordo com as conclusões a que chegou o auditor em decorrência de seu exame dos registros e respectivas Demonstrações Contábeis.

De maneira geral, podemos considerar a existência de relatórios **formais**, elaborados de forma escrita e sujeitos a determinadas normas, muitas das quais estão contidas nas próprias normas de auditoria. Existe, ainda, os relatórios **informais**, que geralmente não consubstanciam a forma escrita, mas compreendem apenas informações verbais, transmitidas aos administradores da entidade auditada ou a seus subordinados, e que envolvem assuntos ou erro não relevantes, que podem ser corrigidos ou que precisem constar de relatórios formais.

5.1. RELATÓRIOS FORMAIS

5.1.1. RELATÓRIOS EM FORMA CURTA OU PARECERES

São conhecidos também por pareceres de auditoria. Eles representam a opinião dos auditores a respeito:

- Da posição patrimonial e financeira;
- Do resultado das operações;
- Das mutações do patrimônio líquido;
- Das origens e aplicações dos recursos

O “Parecer do auditores independentes”, ou “parecer do auditor independente”, é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicada.(NBC-T-11-Resolução CFC N.º 820/97).

Os pareceres ou relatórios em forma curta, são bem mais objetivos que os demais relatórios, por tratar do objetivo da auditoria como um todo, não se aprofundando em detalhes ou procedimentos mais específicos no desenrolar da auditoragem.

Os pareceres classificam-se segundo a natureza da opinião que contém, em:

1. Parecer sem ressalva;
2. Parecer com ressalva;
3. Parecer adverso; e
4. Parecer com abstenção de opinião.

Antes de comentarmos cada espécie de parecer, torna-se necessário explicitarmos sobre a forma de elaboração de tais pareceres. Na sua maioria, os pareceres estruturalmente se dividem em três parágrafos:

- Do escopo ou alcance;
- Intermediário ou explicativo;
- Da opinião;

* DO ESCOPO OU ALCANCE;

É o parágrafo inicial de qualquer parecer; trata da metodologia aplicada pelo auditor no decorrer dos trabalhos e das demonstrações contábeis auditadas bem como de todos os procedimentos de auditoria utilizados na realização do trabalho.

* INTERMEDIÁRIO

Este tipo de parágrafo trata de pendências, contingências ou desacordos de auditoria e princípios contábeis, denominadas relevantes pelo auditor na execução dos trabalhos, merecendo algumas ressalvas ou esclarecimento maior sobre as demonstrações contábeis auditadas.

* DA OPINIÃO

Parágrafo final do parecer, em que o auditor expressa sua opinião sobre as demonstrações contábeis citadas no parágrafo do 'escopo' e sobre a uniformidade na utilização dos princípios fundamentais da contabilidade.

A data do parecer é muito importante, pois é ela que estabelece o limite de responsabilidade, do parecer do auditor, para com os usuários, a data do parecer deve ser a data em que os auditores encerram as atividades de campo, ou seja, quando os mesmos retiram-se da Empresa.

OBS: Data do parecer - Normas do parecer dos auditores independentes. O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelo trabalho, e conter seu número de registro no conselho regional de contabilidade, a data do parecer deve



corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos, de auditoria na entidade.(NBC Resolução 82/970 do CFC)

O parecer da auditoria é destinado, em sua maioria, aos diretores da Empresa, os acionistas e conselho da administração, na verdade o parecer deve ser destinado ao contratante do serviço.

5.1.2. PARECER SEM RESSALVA

O parecer padrão, conforme modelo apresentado pelo CFC, é conciso e diz somente o necessário para atender às exigências das normas de auditoria, por esta razão muitos estranham que todos os auditores redijam seus pareceres com a mesma linguagem, aparentemente estereotipada e sem significado mais profundo.

É usado quando o auditor considera que as demonstrações contábeis da empresa auditada estão de acordo com as normas brasileiras de contabilidade, mas especificamente com as normas de auditoria e princípios fundamentais da contabilidade, bem como às legislações específicas, conforme o caso.

É válido lembrar que existem situações que impedem que este tipo de parecer seja emitido, alguns autores citam casos:

1. Impedimentos na extensão de seus trabalhos por motivos quaisquer
2. Discordância com a administração a respeito da forma ou conteúdo das demonstrações contábeis.
3. Parte do exame efetuado por outros auditores.
4. Falta de uniformidade dos princípios contábeis aplicados
5. Incerteza quanto ao efeito de eventos futuros etc.

Todos estes e mais alguns casos concorrem para o surgimento de mais uma espécie de parecer : O parecer com ressalva ou qualificado.

11.3.2 parecer sem ressalva

11.3.2.1 O parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, (a auditoria das demonstrações contábeis constituem o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante aos princípios fundamentais de contabilidade e as normas Brasileiras de contabilidade, e no que for pertinente, a legislação específica) em todos os aspectos relevantes.

11.3.2.2 O parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações na observância nas disposições contidas no item 11.1.1.1, elas tiveram seu efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente revelados nas Demonstrações Contábeis.

11.3.2.3 O parecer sem ressalva deve obedecer o seguinte modelo:

MODELO

*Parecer dos Auditores Independentes**Destinatário*

- (1) *Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de Dezembro de 19x1 e 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 controle interno da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências 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 aspectos relevantes, a posição patrimonial da Empresa ABC em 31 de Dezembro de 19x1 e de 19x0, o resultado de suas operações as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.*

*Local e data**Nome do auditor-responsável técnico**Contador nº registro no CRC**Nome da Empresa de auditoria**Nº do registro cadastral no CRC.*

11.3.3 Circunstâncias que impedem a emissão do parecer sem ressalva.

11.3.3.1 O auditor não deve emitir parecer sem ressalva quando existir qualquer uma das circunstâncias seguintes, que, na sua opinião, tenham efeitos relevantes para as demonstrações contábeis:

- a) discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis;**
ou
- b) limitação na extensão dos trabalhos.**

11.3.3.2 A discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e forma de apresentação das demonstrações contábeis deve conduzir à opinião com ressalva ou à opinião adversa, com os esclarecimentos que permitam a correta interpretação dessas demonstrações.

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

Vejamos alguns casos que impedem a realização do parecer sem ressalva:

■ EMPECILHOS NA EXTENSÃO DE SEU TRABALHO POR MOTIVOS QUAISQUER.

Um parecer limpo deverá ser redigido quando o auditor tiver plena certeza de que todas as suas técnicas profissionais, julgadas necessárias, foram aplicadas sem nenhum constrangimento, caso contrário a ressalva deverá ser exposta.

Na verdade, a relevância da limitação é que contará na elaboração da ressalva, a ser mesurada pelo auditor. Na maioria dos casos, essa limitação é dada pela influência sobre os itens das Demonstrações Contábeis.

■ DISCORDÂNCIA COM A ADMINISTRAÇÃO A RESPEITO DA FORMA OU CONTEÚDO DAS DEMOSTRAÇÕES.

O auditor discordará da forma e conteúdo das demonstrações contábeis quando estas não forem elaboradas de acordo com os princípios contábeis ou que não contenham informações necessárias ao entendimento do usuário, por não utilização de notas explicativas ou outros esclarecimentos.

■ FALTA DE UNIFORMIDADE NA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS.

Existem empresas que não aplicam, continuamente, os princípios contábeis; quando isso ocorrer, o auditor deverá ressaltar em seu parecer tal fato, se relevante. Um dos exemplos mais corriqueiro é o da falta de conformidade com o princípio da continuidade, no que se refere aos controles de estoque. como citado em um exemplo de parecer:

Uma certa empresa, utilizava em 199x, para controle de seus estoque o método denominado “peps” ou “fifó”(first in first out),ou seja, o primeiro que entra, é o primeiro que sai, em 199x1, resolve modificar sua metodologia de controle para a média ponderada. O auditor, em seu relatório, ressaltará tal alteração.

Levando em consideração a falta de uniformidade o profissional auditor poderá ressaltar ou não o parecer, de acordo com a relevância do acontecimento, a qual possui duas naturezas:



1. Quantitativa: em unidades monetárias (R\$)
2. Qualitativas: a) importância de um item para o trabalho de auditoria.; b) Números de itens atingidos nas demonstrações contábeis; c) impacto global sobre as demonstrações.

■ INCERTEZA QUANTO AO EFEITO DE EVENTOS FUTUROS

Se uma mudança contábil não tem efeito importante nas demonstrações contábeis do ano atual, porém existe razoável certeza de que terá efeitos importantes nos anos seguintes, a mudança deverá ser revelada em notas às demonstrações contábeis atuais. O auditor independente, porém, não necessita reconhecer a mudança em seu parecer, com respeito a uniformidade.

5.1.3. PARECER COM RESSALVA

Quando o auditor pretende emitir parecer com ressalva, o parágrafo da opinião deve ser modificado de maneira a deixar clara a natureza da ressalva. Ele deve referir-se, especificamente, ao objetivo da ressalva e deve dar explicação clara de seus motivos e do efeito sobre a posição patrimonial e financeira e sobre o resultado das operações, se esse efeito poder ser razoavelmente determinado. Um método aceitável de se fazer ressalva é fazer referência, no parágrafo da opinião, à nota explicativa às Demonstrações Contábeis, ou ao parágrafo precedente ao de opinião, que descreve as circunstâncias.

Então o parecer com ressalva foge à regra dos três parágrafos (escopo, intermediário e opinião) isso porque o auditor utilizará mais parágrafos intermediários para efetivar sua(s) ressalva(s), esclarecendo os devidos motivos.

Algumas ressalvas tais como limitações ao escopo, insuficiência de documentos comprobatórios, devem vir expressos no parágrafo intermediário, esse tipo de fato não é objeto de notas explicativas.

O parágrafo intermediário, ou explicativo, deve oferecer ampla explanação sobre os efeitos que a ressalva poderá proporcionar na empresa auditada.

De acordo com as normas de auditoria, o parecer com ressalva é emitido quando o auditor decide que efeitos de quaisquer discordâncias na extensão da auditoria não são necessariamente relevantes para emissão de um parecer adverso ou com abstenção de opinião.

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

11.3.4.2 O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com utilização das expressões: “exceto por”, “exceto quando” ou “com exceção de” referindo-se aos efeitos dos assunto objeto da ressalva.

BSFEAC**MODELO****(PARECER COM RESSALVA)**

Examinamos o balanço da empresa Fulano de tal S/A, levantado 31-12-x0 e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações dos recursos correspondentes ao exercício findo naquela data, nosso exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e, conseqüentemente, inclui provas nos registros contábeis e outros procedimentos de auditoria que julgamos necessários nas circunstâncias. Conforme o descrito na nota explicativa n.º 2, atendendo à legislação específica para variação cambial especial ocorrida ao final de x0, a empresa optou por apropriar parte das perdas de câmbio do exercício, ao custo do ativo imobilizado com as conseqüências detalhadas na nota n.º 2.

Em nossa opinião, exceto quanto ao mencionado no parágrafo precedente, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo primeiro, acima, representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da empresa Fulano de tal S/A em 31-12-x0 e o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos correspondentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, aplicados de maneira consistente em relação ao exercício anterior. (HILÁRIO FRANCO E ERNESTO MARRA)

5.1.4. PARECER ADVERSO

Quando um auditor emite um parecer adverso, o profissional deverá possuir informações suficientes para formar opinião de que as Demonstrações Contábeis não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações ou as origens e aplicações de recursos, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, e que tais informações razoavelmente consideráveis para não justificar um parecer com ressalva de opinião.

Caso o auditor emita um parecer adverso, deverá revelar em parágrafo intermediário:

- Todas as razões fundamentais para emitir tal parecer;
- Os efeitos principais dessas razões no estado patrimonial e financeiro da empresa, bem como no resultado de seu exercício.

Deve-se considerar que um parecer adverso tem considerável *efeito negativo* sobre a reputação da empresa auditada .

NOTA: SE OS EFEITOS NEGATIVOS NÃO PUDEREM SER DETERMINADOS, O AUDITOR DEVERÁ REVELAR O FATO NO PARECER, E A CAUSA DE TAL IMPEDIMENTO.

De acordo com a resolução CFC n.º 820/97:

11.3.5.1 No parecer adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1 .

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

MODELO
PARECER ADVERSO

Examinamos os balanços patrimoniais da empresa Fulano de tal S/A em 31.12.x0, e as demonstrações do resultado e das mutações do patrimônio líquido do exercício findo nesta data, e de origem e aplicação de recursos do exercício de x0. efetuamos nossos exames consoante padrões reconhecidos de auditoria, incluindo revisões parciais dos livros de contabilidade, bem como aplicando outros processos técnicos de auditoria, na extensão que julgamos necessários segundo as circunstâncias.

Parágrafo especial

Como se descreve na nota explicativa n.º 1, relativa aos critérios contábeis utilizados pela empresa, esta apresenta, em suas demonstrações contábeis, os estoques e o ativo fixo avaliados por critério de estimativa feita pela própria administração, sem qualquer base razoável que justifique tais avaliações, refletindo, no resultado do exercício, um lucro decorrente da diferença entre os custos históricos e os valores de avaliação, no total de R\$ _____. Além disso, não reajustou as variações cambiais sobre seus empréstimos no exterior, o que representaria um aumento no passivo de R\$ _____ e igual efeito no prejuízo do exercício. Em virtude desses desvios aos princípios fundamentais de contabilidade, o ativo e o passivo da empresa estão incorretamente apresentados, e o resultado do exercício, declarando um lucro de R\$ _____, corresponde, na realidade, a um prejuízo de R\$ _____.

Parágrafo da opinião

Em nossa opinião, devido aos efeitos dos fatos relatados no parágrafo anterior, as demonstrações contábeis acima descritas não representam, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, a situação patrimonial e financeira da entidade em 31 de Dezembro de x0, nem os resultados do exercício encerrado naquela data e as origens e aplicações de recursos no mesmo período.

5.1.5. PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO

O parecer com abstenção de opinião declara que o auditor não expressa opinião sobre as Demonstrações Contábeis. Nesse caso 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 à adequada apresentação das demonstrações de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

A abstenção de opinião é adequada quando o auditor não teve condições de realizar um exame que compreendesse o alcance necessário para que ele pudesse reunir elementos de juízo suficientes para permitir-lhe formar uma opinião sobre as Demonstrações Contábeis objeto de seu exame.

Quando o auditor realiza os exames, com alcance suficiente para detectar irregularidades ou desvios relevantes em relação a aplicação dos princípios de contabilidade, o auditor não deve emitir parecer com abstenção de opinião, mas um parecer adverso, declarando que as Demonstrações Contábeis não apresentam a situação patrimonial e financeira da entidade. Ao expressar sua opinião, o auditor deve declarar, em parágrafo especial intermediário, todos os aspectos que seu exame não cumpriu os procedimentos necessários ao alcance da diretoria, bem como os motivos determinantes de seus descumprimentos, os quais o impediram de formar opinião sobre as demonstrações examinadas.

De acordo com a Resolução CFC n.º 820/97

11.3.6.1 O parecer com abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-las.



11.3.6.2 A abstenção de opinião em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

MODELO

(Parágrafo de alcance)

Examinamos o balanço da Cia. X, levantado em 31 de Dezembro de x1 e as respectivas demonstrações do resultado do exercício e das origens e aplicações dos recursos relativas ao exercício findo naquela data. Não assumimos a responsabilidade de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis pela razões que se descrevem no parágrafo seguinte.

(Parágrafo especial)

A empresa não realizou inventário dos estoques na data do balanço e não possui qualquer tipo de controle que nos possa permitir a identificação das mercadorias em estoque e dos bens do ativo fixo. Os débitos para com os fornecedores não são registrados em registros analíticos que nos possam permitir concluir que os valores registrados no balanço representam as únicas responsabilidades da empresa. Além disso, a administração não nos permitiu fazer a confirmação dos créditos junto aos devedores da entidade.

(Parágrafo da abstenção de opinião)

Em face dos fatos descritos no parágrafo anterior, não tivemos condições de obter elementos de juízo que nos permitissem chegar a conclusão definitivas, necessárias para formar opinião sobre as demonstrações contábeis acima referidas, motivo pelo qual não expressamos qualquer opinião sobre elas.

5.2. RELATÓRIO EM FORMA LONGA

O relatório em forma longa normalmente inclui detalhes de itens das demonstrações, dados estatísticos, comentários explicativos e, às vezes, uma descrição da extensão do exame do auditor. O auditor deve definir claramente sua posição com respeito aos outros dados do relatório em forma longa. Isto pode ser conseguido, por exemplo, com uma explicação de que seu exame foi dirigido principalmente no sentido de expressar opinião sobre as Demonstrações Contábeis como um todo, e que os outros dados não são considerados necessários para apresentação adequada e são apresentados para fins de análise suplementar.

Os relatórios dessa natureza, são bem mais analíticos que os outros, pois buscam uma maior segurança às conclusões, por utilizarem-se de cálculos estatísticos, maior aprofundamento nas contas que compõem as Demonstrações Contábeis, e os outros fatores que oferecerão um maior certificação nos exames aplicados na auditoria pelo profissional. Poderá ocorrer casos em que o auditor emita dois relatórios, um em forma longa e outro em forma curta. O auditor não pode dar margem para que um dos relatórios seja considerado mais ou menos importante. O maior número de informações em relatório de forma longa não deverão ser visto como ressalvas em detrimento de um relatório curto.

MODELO DE RELATÓRIOS EM FORMA LONGA

DATA:

Aos administradores e acionista da empresa "Fulano de tal S/A"

Em atendimento à solicitação de V.S.as, efetuamos a auditoria das demonstrações contábeis da empresa "Fulano de tal S/A", compreendendo o Balanço Patrimonial em 31-12-x0 e as demonstrações do resultado, das origens e aplicações de recursos e das mutações do patrimônio líquido, no período findo 31-12-x0.

A auditoria foi efetuada com o objetivo de averiguar, considerando os procedimentos aplicados adiante descritos, o atendimento aos princípios fundamentais da contabilidade nas demonstrações contábeis elaboradas pela empresa "Fulano de tal S/A"

Na realização desta auditoria empregamos os seguintes procedimentos:

- A) Conferência das demonstrações contábeis com os registros oficiais de contabilidade e das próprias demonstrações ,quanto aos seus aspectos formais;*
- B) Revisão das atas de reunião da diretoria, do conselho de administração e das assembléias gerais e extraordinárias.*
- C) Revisão dos eventos subsequentes a 31-12-x0 a xx-xx-xx(data do relatório), para verificar a eventual existência de fatos que pudessem requerer ajustes nas demonstrações contábeis;*

- D) *Conferências dos registros fiscais para verificar se estavam sendo mantidos atualizados segundo legislação em vigor;*
- E) *Verificação quanto ao sistema de controle interno contábil existentes nos principais setores;*
- F) *Conferência dos aspectos formais das declarações de renda e dos demais impostos, averiguando possíveis contingências tributárias;*
- G) *Outros procedimentos julgados relevantes;*
- H) *Obtenção da confirmação dos diretores quanto à contabilização dos ativos e passivos e critérios contábeis adotados (carta de representação).*

Anexamos as demonstrações contábeis e notas explicativas da diretoria.

Apresentamos, a seguir nossos comentários sobre alguns aspectos de certas contas. Esses comentários e observações limitam-se ao que podemos observar durante nossos trabalhos.

Respeitosamente:

(Responsável pela auditoria)

Firma do auditor

C.G.C.- n.º

C.C.F.- n.º

(HILÁRIO FRANCO E ERNESTO MARRA)



5.3. RELATÓRIO DE CONTROLE INTERNO

Verificar a utilidade de tais relatórios para o público em geral é da responsabilidade da administração e/ou quaisquer agências reguladoras que tenham autoridade. O auditor não deve permitir que tal relatório seja emitido para o público em geral, em um documento que inclua demonstrações contábeis não auditadas.

O auditor, quando da emissão de seu relatório, deve ter bastante segurança sobre a opinião formalizada, pois é responsável pelo parecer expresso. Para garantir, ou melhor, amenizar prováveis erros em seus relatórios, o auditor deve examinar e avaliar o sistema de controle interno de seu cliente, a fim de determinar:

- Se as Demonstrações Contábeis são fidedignas
- Se a extensão dos procedimentos de auditoria estão de acordo com a opinião expressa.

Para tanto, o auditor deve aplicar dois teste:

- 1- Da compreensão.
- 2- Da observância.

O teste da compreensão permitirá que o auditor conheça os procedimentos e rotinas internas da empresa. Utilizando-se de sua equipe, ou mesmo de empregados da própria empresa. No caso do teste de observância, o auditor observará, como próprio nome sugere, se os procedimentos e rotinas da empresa são realmente efetuados pelos mais diversos setores, de maneira coerente.

OBS: Teste de Observância - “ Os teste de observância visam a obtenção de uma razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração, estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao cumprimento pelos funcionários da entidade.

11.1.2.2 Os teste de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

11.1.2.3 Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto a suficiência exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade.

Neste tipo de relatório é que o auditor poderá fazer valer seus esforços, fazendo com que o cliente dê mais valor à auditoria prestada, pois o conteúdo de um relatório de controle interno pode evidenciar várias informações, sejam elas financeiras, estatísticas ou patrimoniais, que na maioria das vezes proporcionam um deslanche gerencial sustentável ,com uma administração competente.

Deve-se salientar que tal relatório, deve ser escrito de forma objetiva e clara ao mesmo tempo, sem a exposição de detalhes que não sejam relevantes, permitindo assim, ao leitor, um conhecimento preciso sobre as informações descritas, não havendo a necessidade da presença do auditor, salvo em caso de contestações.

MODELO PARA RELATÓRIO SOBRE CONTROLE INTERNO BASEADO EM
AUDITORES:

*MODELO DE CARTA DE REPRESENTAÇÃO
(DECLARAÇÃO FORMAL DA ADMINISTRAÇÃO)*

FULANO DE TAL S/A

____ / ____ / ____

(Data do Relatório)

Ao auditor: _____

Com relação à auditoria realizada nas demonstrações contábeis desta empresa em 31-12-19xx, para verificar se não há modificações materiais que devam ser feitas nas demonstrações, para que fiquem de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade, confirmamos, tanto quanto é do nosso conhecimento, as seguinte informações dadas por V.S.^{as} durante seus trabalhos.

1. As demonstrações contábeis acima referidas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado da operações e as mutações na posição financeira de nossa empresa, de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade. com relação a isso, especificamente confirmamos:
 - A) Os princípios contábeis da empresa, e os critérios e métodos seguidos na sua aplicação, estão conforme divulgação nas demonstrações contábeis.

- B) Não houveram alterações, durante o período da auditoria realizada, nos critérios e princípios contábeis da empresa.
 - C) Não temos planos ou intenções que possam materialmente afetar o valor escritural ou classificação de ativos ou passivos.
 - D) Não há transações relevantes que não tenham sido apropriadamente refletidas nas demonstrações contábeis.
 - E) Não há prejuízos relevantes que não tenham apropriadamente provisionadas ou divulgadas nas demonstrações contábeis.
 - F) Não há transgressões de leis ou regulamentos cujos efeitos devam ser considerados para divulgação nas demonstrações contábeis, ou como base para registrar uma contingência de prejuízo, e não há outros passivos relevantes ou contingência de lucro ou prejuízo, que se exija que sejam provisionados ou divulgados.
 - G) A empresa tem título satisfatório de todos os ativos de que é proprietária e não há ônus ou gravame sobre esses ativos, nem qualquer ativo foi dado em garantia.
 - H) Não há transações com coligadas ou controladas, ou outra partes relacionadas, que não tenham sido apropriadamente divulgadas nas demonstrações contábeis.
 - I) Cumprimos todos os aspectos de acordos contratuais que tenham efeito material sobre as demonstrações, caso não fossem cumpridas.
 - J) Não ocorreram eventos após a data do balanço que exigisse ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis.
2. Confirmamos que já lhe comunicamos todas as decisões tomadas em reuniões de acionista, diretores e conselho de administração(outros órgãos)que possam afetar as demonstrações contábeis.

3. Confirmamos que respondemos integralmente a todas as indagações que V.S.sa tenha feito à nós, durante os exames de auditoria.

Assinaturas dos diretores responsáveis

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

11.2.14.2 A carta de responsabilidade deve ser emitida com a mesma data do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis a que ele se refere.

5.4. RELATÓRIO SOBRE REVISÃO LIMITADA

Quando o auditor procede uma revisão limitada das Demonstrações Contábeis, ele não emite opinião sobre tais demonstrações, mas elabora relatório no qual descreve os procedimentos realizados. Se durante seus exames o auditor não observou qualquer desvio substancial dos princípios de contabilidade, ele fará referências a esse fato em seu relatório.

Obs.: revisão limitada - Procedimento de auditoria utilizado pelo profissional auditor, quando da urgência ou fato congênere que o faça restringir seu exame, ou melhor, o número de métodos e procedimentos aplicados às demonstrações contábeis, requeridos com extensão e profundidades nas auditorias convencionais.

6. RELATÓRIOS INFORMAIS

6.1. RELATÓRIOS ESPECIAIS:

Os relatórios especiais poderão representar trabalhos diversos do auditor, ou seja, não obrigatoriamente trabalhos de auditoria tais como avaliação de Ativos e Passivos de uma dada Empresa, conciliações de contas, apurações de irregularidade específica e outros. Eis alguns tipos de “relatórios especiais”.

6.1.1. RELATÓRIOS EM ANOS SUBSEQUENTES

Durante todo tempo em que as demonstrações contábeis estiverem sendo apresentadas, o auditor deve continuar a expressar sua ressalva com respeito às demonstrações do ano da mudança.

O auditor deve considerar os possíveis efeitos de uma mudança em anos subsequentes, isto é:

- a) A adoção de um princípio de contabilidade inadequado pode ter efeito relevante sobre demonstrações de anos subsequentes, o que exigiria a emissão de parecer com ressalva, ou parecer adverso.

- b) A adoção de método incorreto de contabilidade para uma mudança pode resultar em despesas ou créditos, inadequados em Demonstrações Contábeis subsequentes, o que exigiria a emissão de parecer com ressalva, ou adverso.



- c) Ressalva devida a falta de justificação não afeta a condição do novo princípio adotado, portanto, o auditor não precisa fazer ressalva ao uso do novo princípio adotado nos anos subsequentes. A ressalva é expressada somente quando as demonstrações para o ano da mudança são apresentadas.

Durante todo tempo em que as Demonstrações Contábeis estiverem sendo publicadas, o auditor deverá citar expressamente a ressalva feita no ano da mudança de princípio contábil. Isto porque o auditor deve ter em mente as possíveis consequências de uma alteração de um princípio poderá acarretar, ou seja, a adoção de um princípio inadequado poderá ocasionar efeitos relevantes em anos futuros, levando o auditor a emissão de parecer qualificado ou mesmo adverso, ou ainda, supracitado mudança poderia resultar em despesas ou créditos não legítimos nas demonstrações contábeis, levando novamente o auditor a ressaltar o parecer ou emitir parecer adverso.

6.1.2. RELATÓRIO APÓS UMA FUSÃO OU INCORPORAÇÃO.

Nestes casos as Demonstrações Contábeis do ano em que o acordo se realizou e Demonstrações Contábeis comparativas dos anos anteriores devem ser reafirmadas, a fim de dar efeito adequado à conjugação.

Se as Demonstrações Contábeis, comparativas dos anos anteriores não são reafirmadas, o auditor deve ressaltar, em seu parecer, a quebra da uniformidade e o afastamento de um princípio fundamental da contabilidade.

Notas explicativas às demonstrações contábeis devem revelar adequadamente a operação de conjugação (fusão ou incorporação) e mencionar, em conjunto, receitas, itens extraordinários e lucros líquidos do ano anterior, se esta informação não for apresentada, o auditor terá que dar parecer com ressalvas quanto á falta, tanto de uniformidade como de revelação.

6.1.3. RELATÓRIOS PARCIAIS

Os pareceres de auditoria, em sua maioria, são voltados para as Demonstrações Contábeis. No caso de um relatório parcial, o auditor analisará não as Demonstrações Contábeis como um todo, mas itens específicos os quais serão expostos pelo contratante de seus serviços .

Na impossibilidade de manifestar-se sobre o conjunto das Demonstrações Contábeis, examinadas, nada impede que o auditor expresse sua opinião apenas sobre uma parte delas, desde que sobre esta parte tenha ele obtido as comprovações julgadas necessárias, deixando claramente evidenciada essa circunstância.

6.1.4. RELATÓRIO SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE COLIGADAS E/OU CONTROLADAS

O principal auditor, ou seja, aquele responsável pela emissão do parecer à controlada, mencionará a solidariedade de responsabilidade entre os demais auditores, no parágrafo de escopo e no da opinião.

■ parágrafo de escopo: deverá ser quantificado a relevância da parcela das demonstrações examinadas pelos outros auditores, isto poderá ser feito de duas maneiras distintas:

- a) como percentagem do ativo total e da receita, ou
- b) como percentagem do patrimônio líquido.

NOTA: Resolução n.º 820/97 CFC (Conselho Federal de Contabilidade). Quando houver participação de outros auditores independentes no exame das demonstrações contábeis das controladas e/ou coligadas, relevantes, o auditor da controladora e/ou investidora deve destacar esse fato no seu parecer

7. CONCLUSÃO

Como foi visto no decorrer deste trabalho, procurei abordar de maneira dedicada as mais diversas maneiras e formas de técnica de elaboração; estruturação e apresentação dos relatórios e pareceres dos auditores, conforme casos explicitados com exemplos dicas etc. Esse trabalho vem a tornar essencial qualquer auditoria a ser realizada por profissionais da área contábil.

No decorrer do trabalho foram encontradas algumas dificuldades na sua realização, haja vista a escassez de material para o assunto. Como você também deve ter observado, o assunto por nós tratado não é melhor discutido por parte dos estudiosos contadores, embora como considero ser um assunto de grande importância para a auditoria, pois retrata todo o trabalho que foi executado pelo profissional auditor, é a sua imagem que está em jogo diante do seu cliente (empresário). Um assunto que exige que sejam respeitados todos os princípios e normas de contabilidade que devem ser rigorosamente observadas e de maneira atualizada.

Para a execução do trabalho procurei usar de uma bibliografia bastante rica e atualizada no que diz respeito à legislação vigente, também foram citadas obras dos mais conceituados autores do ramo de auditoria.

Espero que este trabalho venha a servir de fonte de pesquisa por parte dos estudiosos da área de auditoria como também para seus usuários, para que essas pessoas possam ficar melhor esclarecidas sobre o assunto. Este foi o meu principal objetivo para a realização deste trabalho.

8. BIBLIOGRAFIA

RESOLUÇÕES 820/ 821 de 1997 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE)

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante, Auditoria Um Curso Moderno e Completo, Atlas

MOTTA, João Maurício ,Auditoria Princípios e Técnicas, Atlas - 1988

FRANCO, Hilário; Auditoria contábil , editora Atlas - 1989

IBRACON- Instituto Brasileiro de Contabilidade

MANUAL DE NORMAS PARA ELABORAÇÃO DE MONOGRAFIA-

(Universidade Federal do Ceará).