

## **AUDITORIA EXTERNA: HISTORIA E PRINCIPAIS ASPECTOS DO RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

### **EXTERNAL AUDIT: HISTORY AND MAIN ASPECTS OF INDEPENDENTS AUDITORS REPORT ABOUT THE ACCOUNTING STATEMENTS**

<sup>1</sup>CORREA, S.L.B.; <sup>2</sup>OLIVEIRA, A.L.P.

<sup>1e2</sup>Departamento de Ciências Contábeis –Faculdades Integradas de Ourinhos-FIO/FEMM

#### **RESUMO**

A auditoria independente é de extrema importância para as empresas que estão sujeitas a tal verificação. Com a auditoria, os acionistas, os possíveis investidores se sentem seguros ao investir seu dinheiro em uma entidade que segue as normas brasileiras de contabilidade e que nas demonstrações contábeis está expressa a real situação patrimonial, de endividamento, de lucro da empresa. O auditor independente deve sempre ser imparcial e não ter nenhum tipo de aproximação com a entidade avaliada. Com as constantes mudanças ocasionadas pela globalização, o mundo corporativo precisa tomar sérias decisões de forma precisa. A auditoria externa vem como uma indispensável ferramenta para auxiliar a diretoria em seu constante processo de tomada de decisão. Uma auditoria independente bem realizada e eficaz possui a função de validar dados e informações das mais diversas áreas de uma entidade, transmitindo assim ao mercado, toda a sua potencialidade. A auditoria é a maior evidenciadora de fraudes e erros em entidades. A realização do estudo se deu através de revisão bibliográfica, pesquisando e realizando consulta em livros, revistas especializadas, artigos científicos e materiais on-line.

**Palavras-chave:** Auditoria. Entidades. Externa. Independente.

#### **ABSTRACT**

Independent auditing is extremely important for companies that are subject to such verification. With the audit, shareholders, prospective investors feel safe when investing their money in an entity that follows Brazilian accounting standards and that in the financial statements this expresses the company's actual equity, indebtedness, profitability. The independent auditor must always be impartial and not have any type of approximation with the assessed entity. With the constant changes brought about by globalization, the corporate world needs to make serious decisions and in a precise way, the external audit comes as an indispensable tool to assist the board in its constant decision-making process. A well-conducted, effective independent audit has the function of presenting data and information from the most diverse areas of an entity, thereby transmitting to the market its full potential. Audit is the largest discoverer of fraud and errors in entities. The study was carried out through a bibliographical review, researching in consultation in books, specialized journals, scientific articles and on-line materials.

**Keywords:** Audit. Entities. External. Independent.

#### **INTRODUÇÃO**

A história do surgimento da auditoria é um pouco controversa entre os historiadores e escritores do assunto, mas o que não deixa dúvida é o fato de que a revolução industrial provocou grande evolução e até popularidade do assunto no mundo. Já no Brasil o surgimento se deu mais significativamente com o final da Segunda Guerra Mundial com a vinda de várias filiais de multinacionais para o país .

Com toda a globalização, evolução tecnológica, a rápida velocidade em que as mudanças significativas vêm acontecendo, as empresas vêm lutando cada vez mais para

se manter no mercado, oferecendo produtos e serviços com qualidade eficiência e eficácia, mas as fraudes e erros também se tornaram mais frequentes na atual sociedade. Desta forma, a profissão de auditor independente vem sendo cada vez mais valorizada e procurada.

O auditor avalia e revisa os acontecimentos e registro financeiros de uma determinada entidade, pelo período pré estabelecido, sua opinião é expressa no parecer que deve ser elaborado ao final da auditoria, deixando clara a sua opinião sobre as demonstrações contábeis apresentadas (ALBERTON, 2018).

Ainda segundo o autor, o acesso a informação, as fraudes, erros e manipulação da informação estão sendo descobertas como nunca. E como muitas dessas entidades auditadas possuem sócios e acionistas, não existe condição de acompanhar e fiscalizar os acontecimentos dentro da entidade.

A auditoria se torna indispensável dentro da organização, já que busca a fundo descobrir e compreender os fatos ocorridos, e inclusive os acontecimentos futuros, como exemplo em caso de fusão, incorporação (FORMIGONI et al, 2008). E sempre contribuindo para a correção de quaisquer acontecimentos. A auditoria pode causar transformações profundas na vida das organizações e das pessoas.

Para ser auditor contábil independente, de acordo com a legislação brasileira, é obrigatório ser formado em Ciências Contábeis e registrado nos órgãos competentes.

Visto tal importância, esse estudo tem como objetivo geral demonstrar a importância e origem da auditoria, em especial a realizada de forma independente.

## **METODOLOGIA**

A metodologia desta pesquisa consiste da seguinte forma, em relação a sua classificação, é considerada uma pesquisa descritiva, pois busca criar uma visão sobre o tema específico, auditoria externa.

Ainda sobre o método, a pesquisa é classificada como bibliográfica, que de acordo com Koche (2006, p.122) busca "[...] conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre um determinado tema ou problema, tornando-se instrumento indispensável a qualquer tipo de pesquisa". Com isso, através de uma profunda análise e busca, foram utilizados livros, artigos científicos, leis, normas técnicas e demais doutrinas sobre o tema.

Por fim, em relação ao seu aspecto, a pesquisa é caracterizada como uma qualitativa, considera apenas aspectos subjetivos que não podem ser traduzidos em números.

## **DESENVOLVIMENTO**

### **A AUDITORIA**

A Auditoria é um conjunto de procedimentos técnicos que visa analisar as demonstrações contábeis, para determinar sua legalidade mediante um parecer e um relatório.

De acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis - NBC T 11 a auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Um conceito bem apresentado sobre auditoria é o do Franco & Marra (2001, p.28),

a auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes. Os exames são efetuados de acordo com as normas de auditoria usualmente aceitas e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, em cada circunstância, para obter elementos de convicção, com o objetivo de comprovar se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e outras situações nelas demonstradas.

De acordo com as Normas Técnicas de Auditoria - NBC TA, o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião

A auditoria pode ser dividida em externa independente ou interna. Interna quando o auditor é funcionário da empresa auditada e auditoria externa independente, quando não há nenhum vínculo de conhecimento ou empregatício com a empresa auditada e o auditor.

### **Origem e evolução da auditoria**

A auditoria surgiu com a necessidade dos empresários terem controle dos registros contábeis, das movimentações financeiras e muitos outros fatores ocorridos na origem e evolução da auditoria.

A origem da auditoria externa ou independente é muito antiga, ninguém sabe afirmar ao certo, mas o fato é que os princípios, principais objetivos são adotados, mas não do modo e com o nome que conhecemos hoje, alguns autores e pesquisadores citam sua existência há mais de 4.000 anos, na Antiga Babilônia (GOMES, ARAUJO e BARBOZA, 2009).

Em fins do século XIII a auditoria era exercida em trabalhos executados por associações profissionais na Europa. O cargo de auditor foi criado por volta do ano de 1314, na Inglaterra (SOUZA, DYNIEWICZ e KALINOWSKI, 2010).

Ainda segundo os autores Souza, Dyniewicz e Kalinowski (2010), as expedições marítimas às Américas, Índia e Ásia em forma de joint ventures financiadas pelos reis, príncipes, empresários e banqueiros de Portugal, Espanha, França, Inglaterra e Holanda, em fins do século XV, necessitavam de prestação de contas das receitas e dos gastos.

Conforme Gomes, Araújo e Barboza (2009), foi com a Revolução Industrial, em 1756, na Inglaterra, que houve a expansão intensiva do capitalismo com o surgimento das primeiras fábricas, os proprietários sentiram necessidade de delegar funções, atividades e atribuições de responsabilidades, inclusive ao uso de recursos próprios e de terceiros, o que foi um grande passo para o incentivo e aprimoramento da auditoria.

Ainda é apontado por Gomes, Araújo e Barboza (2009), que a grande queda da bolsa em 1929 foi outro fato importante, com tal acontecimento houve a necessidade de estabelecer regras de auditoria e contabilidade para empresas que tivessem suas ações negociadas na bolsa de valores, tornando obrigatória a auditoria contábil das demonstrações.

No Brasil, segundo Ricardino e Carvalho (2004), a evolução se deu mais significativamente após o final de 2ª Guerra Mundial, quando a presença cada vez maior

de subsidiárias e filiais de multinacionais, principalmente americanas e europeias, foram instaladas no país. E também devido ao fisco e legislação tributária.

Ainda segundo os autores Ricardino e Carvalho (2004), as instituições financeiras de grande porte e companhias com capital aberto na bolsa de valores, estão sujeitas a exigibilidade de serem auditadas por auditores externos no Brasil.

A figura do auditor surgiu com a impossibilidade dos empresários não conseguirem acompanhar de perto todas as operações da empresa, então se fez necessário a presença de um profissional para acompanhar e auditar as transações realizadas.

## **TIPOS DE AUDITORIA**

A auditoria pode ser dividida em dois tipos, interna e externa. Sendo que cada uma dela é feita de forma independente a outra, mesmo utilizando por muitas vezes as mesmas técnicas.

### **Auditoria interna**

A auditoria interna é um setor de dentro da empresa, que avalia os controles internos da entidade, a fim de fornecer informações confiáveis para a diretoria tomar as decisões.

De acordo com o NBC TA (2003), os objetivos da função de auditoria interna e, portanto, a natureza das suas responsabilidades e sua posição na organização variam amplamente e dependem do tamanho e da estrutura da entidade e das exigências da administração e, quando aplicável, das pessoas responsáveis pela governança. As responsabilidades da função de auditoria interna podem incluir, por exemplo, o monitoramento do controle interno, a administração de risco e a revisão da conformidade com leis e regulamentos.

Por outro lado, por exemplo, as responsabilidades da função de auditoria interna podem estar limitadas à revisão da economia, eficiência e efetividade das operações e, conseqüentemente, podem não estar relacionadas com informações contábeis ou financeiras da entidade.

Ainda segundo a NBC TA 11 (2018), a auditoria interna tem como principais pontos:

- Revisar e avaliar os controles internos da entidade;
- Verificar e revisar os principais ciclos operacionais da empresa;

- Controlar e proteger o patrimônio da entidade;
- Acompanhar e monitorar as diretrizes determinada pela administração superior;
- Verificar se as informações entregue a administração superior são corretas e completas;
- O auditor é um funcionário da empresa;
- Há um grau menor de independência nos documentos auditados;

Dando assim, uma conferência dos processos e acontecimento da empresa, porém com uma visão interna dela, visto que o auditor interno é funcionário da empresa.

### **Auditoria externa independente**

A auditoria externa independente tem como objetivo aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis. Mediante a sua opinião expressa no parecer da auditoria, em todos os aspectos relevantes em conformidade com as normas brasileiras de contabilidade.

Para a NBC TA (2003), ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, os objetivos gerais do auditor são:

(a) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e

(b) apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor.

A auditoria externa tem como principais pontos:

- Expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis da empresa, observando as práticas contábeis adotadas no Brasil;
- Desenvolver serviços especiais como auditoria para avaliação patrimonial com vistas à combinação de negócios;
- O auditor não tem vínculo empregatício com a entidade auditada;
- Maior grau de independência;

E com isso, por não ter vínculo empregatício, seu laudo possui maior confiabilidade, visto que ele expressa a opinião sem ter medo de perder o emprego ou ainda, não possui interesses pessoais que te trarão benefícios para manipular seu laudo.

## **O AUDITOR E SUA COMPETÊNCIA PROFISSIONAL**

Segundo a IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2018), para ser auditor independente no Brasil deve ser graduado em Ciências Contábeis, possuir registro no Conselho Federal de Contabilidade e ser habilitado pelo Exame CNAI (Exame Nacional de Auditores Independentes). Ainda segundo a IBRACON é necessário que o auditor preencha as seguintes condições para exercer suas funções:

- **Competência técnico-profissional:** conhecimento profundo e atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade. Caso um auditor reconhecer não ter conhecimento adequado para avaliar alguma entidade, deve recusar o serviço.
- **Independência:** o auditor deve ter independência, ser imparcial, não se deixar influenciar. Esta impedido de exercer o seu trabalho em entidades que tenha qualquer vínculo conjugal, consanguíneo ou interesse financeiro.
- **Responsabilidade do auditor na execução dos trabalhos:** deve ter zelo e muito cuidado ao realizar a exposição das suas conclusões, sempre valorizando sua imparcialidade. O objetivo principal dos exames não é a descoberta de fraudes, mas o auditor deve estar sempre atento a possibilidade de detectar fraudes.
- **Honorários:** eles devem ser determinados antes do início da execução da auditoria.
- **Guarda da documentação:** o auditor deve guardar, conservar, pelo prazo de 5 anos, todos os documentos, papéis e relatórios utilizados em seus pareceres.
- **Sigilo:** o sigilo e a independência são imprescindíveis.
- **Responsabilidade pela utilização do trabalho do auditor interno:** mesmo utilizando dados do auditor interno, a responsabilidade continua sendo do auditor independente.
- **Responsabilidade pela utilização de trabalhos de especialistas:** o auditor pode utilizar algum especialista habilitado, mas ainda assim a responsabilidade legal continua sendo sua.

- Informações anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade: a obrigatoriedade de informar ao Conselho Regional de Contabilidade a relação de clientes atendidos durante o ano anterior.
- Educação continuada: o auditor deve comprovar sua participação no programa de educação continuada do Conselho Federal de Contabilidade
- Exame de competência profissional: para poder exercer a atividade de auditor independente, o contador deve passar no exame de competência profissional.

## **PLANEJAMENTO DA AUDITORIA INDEPENDENTE**

Planejar consiste em parar, analisar e decidir quais serão as próximas ações. O planejamento é fundamental para alcançar qualquer objetivo com sucesso. Imprevistos sempre acontecem dificilmente se tem o controle de todos os possíveis acontecimentos, sempre há alguma variável que foge dos controles, entretanto quanto mais planejar, maior a chance de sucesso, que o futuro incerto se transforme em algo já esperado.

Segundo Chiavenatto (2010), definir objetivos, cursos de ação; e meio de execução, é a base para um planejamento.

Com a auditoria não poderia ser diferente, por meio do planejamento é possível uma auditoria executada eficientemente e de maneira completa, sem que haja algum procedimento desnecessário ou algum procedimento importante seja esquecido (PEREZ et al, 2011).

O planejamento é a etapa onde o auditor independente define a estratégia a ser executada durante o processo de auditoria, para atingir um resultado de maior eficácia. Segundo Perez et al (2011), os principais objetivos são:

- Levantamento das informações necessárias para conhecer a empresa, sua história, o tipo de atividade econômica, o tamanho, conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas, para identificar e compreender as transações e os eventos descritos nas demonstrações contábeis;
  - Identificar a legislação aplicável para aquela atividade econômica;
  - Certificar-se que as importantes áreas e os valores relevantes da entidade, recebam a atenção necessária;
  - Ter uma prévia dos pareceres, exames a serem emitidas;
  - Cumprir os compromissos previamente estabelecidos, dentro do prazo;

Conforme NBC TA 300 (2009), o auditor deve elaborar por escrito seu planejamento e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão. Sem esquecer dos seguintes itens:

- Fazer detalhamento dos procedimentos que serão usados;
- Detalhamento do programa de trabalho;
- A equipe técnica envolvida na auditoria;
- Atualização do planejamento e do programa dos trabalhos, sempre que surgir algum fato novo;

Após o planejamento começa o trabalho em campo para a primeira coleta de informações na entidade auditada.

## **PONTOS IMPORTANTES QUE O AUDITOR INDEPENDENTE DEVE CONSIDERAR**

### **Relevância de Auditoria**

Segundo a NBC T 11, o auditor independente deve considerar a relevância e seu relacionamento com os riscos identificados durante o processo de auditoria. A relevância depende da representatividade quantitativa ou qualitativa do item ou da distorção em relação às demonstrações contábeis como um todo ou informação sob análise. Uma informação é relevante se sua omissão ou distorção puder influenciar a decisão dos usuários dessa informação no contexto das demonstrações contábeis. Omissões e distorções são causadas por erros ou fraudes.

Ainda segundo NBC T 11, a relevância deve ser considerada pelo auditor quando:

- Determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria;
- Avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominações e classificações das contas; e
- Determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

### **Risco de auditoria**

De acordo com o NBC T 11, risco de auditoria é quando o auditor emiti uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas, por algum motivo alheio a sua vontade.

Para fins de análise o risco de auditoria, segundo Perez et al (2011), divide-se em três componentes:

*Risco inerente:* é o risco que está relacionado com as atividades operacionais da empresa. Normalmente este risco já existe, é intrínseco a natureza das ações e negócios da empresa. Possibilidade de o saldo de uma conta ou de uma transação conter erros expressivos, quer isolada, escapando à conexão com os controles internos.

*Risco de controle:* ocorre com a probabilidade de um erro ou fraude não ter sido detectada pelo controle interno da entidade.

Risco de Detecção É o risco que o auditor incorre por não perceber, ou não avaliar corretamente, o nível de aceitação do risco inerente e de controle.

### **Pareceres de Auditoria**

A auditoria é uma atividade que requer grande responsabilidade, exige grande competência, conhecimento técnico para a emissão do parecer, e até organização, para guardar todo papel, documentação, informação utilizada como base para a elaboração do parecer (PEREZ et al, 2011). Segundo NBC T 11, tais documentos devem ser guardados pelo auditor até o prazo de 5 anos após a elaboração do parecer.

Ainda segundo o NBC T 11, o objetivo principal da auditoria independente é o Parecer do Auditor, sendo esse um documento onde ele expressa a sua opinião de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis, após analisá-las.

Segundo Niyama e Mendes (2014), o parecer dos auditores independentes ou parecer do auditor independente é o documento mediante o qual o auditor expressa a sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações financeiras nele indicadas, destinando aos acionistas, cotistas, sócios; ao conselho da administração, diretoria da entidade ou outro órgão equivalente, segundo a natureza deste. Em circunstancia própria, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.

Ainda segundo Perez et al (2011), no parecer devem constar quais demonstrações contábeis o auditor está expressando a sua opinião, o nome da entidade, as datas e períodos que correspondem à auditoria. A data do parecer deve correspondem ao dia de encerramento dos trabalhos de auditoria.

Segundo a NBC T 11, o parecer se classifica, conforme a opinião do auditor, em:

- Parecer sem ressalva;
- Parecer com ressalva;

- Parecer adverso; e
- Parecer com abstenção de opinião;

Ainda segundo Santos e Pereira (2004), o parecer do auditor é composto por três parágrafos:

- a) Referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e da auditoria;
- b) À extensão dos trabalhos, também chamado de “escopo”; e
- c) A opinião do auditor sobre as demonstrações analisadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Ainda segundo Santos e Pereira (2004) as responsabilidades que o auditor menciona no primeiro parágrafo do seu parecer, refere-se:

- A administração da entidade, pela elaboração, conteúdo e apresentação das demonstrações contábeis analisadas, sendo deste modo, a responsabilidade técnica cabe ao contador que assina as demonstrações;
- O auditor é responsável pela opinião expressa após analisar tais demonstrações contábeis

O auditor deve mencionar em seu parecer que ele foi elaborado de acordo com as normas de auditoria e fazer a descrição dos trabalhos realizados (PEREZ et al, 2011). Normas de auditoria significam aquelas emitidas ou aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Na ausência de disposições específicas, prevalecem as normas já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas pelos seus organismos próprios.

Por fim, segundo Santos e Pereira (2004) o parecer deverá, ainda, conter a descrição concisa dos trabalhos executados pelo auditor, compreendendo: planejamento dos trabalhos; avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade; execução dos exames com base em testes; avaliação das práticas e das estimativas contábeis adotadas, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Assim segue no Quadro 1, um modelo de como deve ser feito o parecer da auditoria independente.

**QUADRO 1 - Modelo de parecer dos auditores independentes****MODELO - PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

## Destinatário

(1) Examinamos os balanços patrimoniais da empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 20X1 e de 20X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

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

(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor - Responsável técnico

Contador - nº de Registro no CRC

Nome da empresa de Auditoria

Nº do Registro no CRC

Fonte: CRC/SP (2018)

### **Parecer sem Ressalva**

Conforme Alberton e Marquart (2009), a uniformização na apresentação e conteúdo do parecer dos auditores independentes é necessária para facilitar o seu entendimento pelo leitor. Essa uniformização visa, também, a deixar claro ao leitor qual tipo de parecer está sendo emitido.

Desta forma, segundo a NBC T 11, o parecer sem ressalva é emitido quando o auditor conclui que:

- As demonstrações contábeis foram elaboradas conforme as práticas contábeis adotadas no Brasil; e
- Há apropriada divulgação de todos os assuntos relevantes as demonstrações contábeis.

Assim, desta forma, não possui divergências ou informações contidas nas demonstrações que precisam ser ressaltadas, seja por estarem possivelmente com erros, equívocos ou seus valores não poderem ser comprovados devidamente.

### **Parecer com Ressalva**

O parecer com ressalva deve ser emitido quando um ou mais valores das demonstrações contábeis não refletem a real situação da entidade, conforme os princípios fundamentais da contabilidade (NBC T 11).

Ainda segundo Alberton e Marquart (2009), o parecer deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões "exceto por", "exceto quanto" ou "com exceção de", referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. Não é aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer.

Quando o auditor emite parecer com ressalva, deve incluir descrição clara de todas as razões que fundamentaram sua opinião e a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis (SANTOS E PEREIRA, 2004).

Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião, e, também, se for o caso, fazer referência à divulgação mais ampla em nota explicativa às demonstrações contábeis (ALBERTON e MARQUART, 2009).

Deixando assim claro qual a ressalva que as demonstrações contábeis da empresa possuem, onde podem ser encontradas e qual seu impacto final. Facilitando assim o entendimento dos usuários dessas informações.

## **Parecer Adverso**

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 ressalvas (ALBERTON E MARQUART, 2009).

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

Segundo Santos e Pereira (2011), o auditor deve, portanto, emitir parecer adverso quando verificar efeitos que, em sua opinião, comprometam em tal magnitude das demonstrações contábeis examinadas a ponto de não ser suficiente a simples ressalva no parecer. Nessas circunstâncias, uma ressalva não é considerada apropriada, uma vez que o auditor possui informações suficientes para declarar que as demonstrações contábeis não estão adequadamente apresentadas.

Conforme colocado pela NBC T 11, quando emitir parecer adverso, o auditor deve descrever em um ou mais parágrafos intermediários:

- a) Os motivos e a natureza das divergências que suportam sua opinião adversa, e
- b) Os principais efeitos do assunto objeto da opinião adversa sobre a posição patrimonial e financeira, sobre o resultado do exercício, sobre as mutações do patrimônio líquido e sobre as origens e aplicações de recursos.

Quando tais efeitos não puderem ser quantificados, a melhor estimativa e suas bases de cálculo devem ser mencionadas no parecer.

Como colocado por Alberton e Marquart (2009), no parágrafo da opinião, o auditor deve declarar que, devido à relevância dos efeitos dos assuntos comentados no parágrafo anterior ou em parágrafos anteriores, as demonstrações contábeis não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Ainda é colocado por Perez et al (2011) que quando o auditor se deparar com um ou mais assuntos que determinem ressalva em seu parecer, deve discriminá-los em parágrafos intermediários específicos ou mesmo num único parágrafo se isso não

confundir o usuário, mas deve considerar os efeitos conjugados de todas as ressalvas para decidir entre uma opinião com ressalva e uma opinião adversa.

### **Parecer com Abstenção de Opinião por Limitação da Extensão**

O parecer com abstenção de opinião é emitido quando houver uma limitação significativa na extensão de seus exames que impossibilite o auditor expressar opinião sobre as demonstrações contábeis por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la (ALBERTON e MARQUART, 2009).

Nos casos de limitações significativas, o auditor deve, no parágrafo da extensão, indicar claramente os procedimentos omitidos e suas circunstâncias ou fazer uma referência a um parágrafo intermediário específico do parecer que descreva tal limitação. Ainda segundo Santos e Pereira (2011) no seu parágrafo, deve ser observado:

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

Em quaisquer desses casos, em parágrafo final do parecer, o auditor deve mencionar claramente que o exame não foi suficiente para permitir emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto (ALBERTON e MARQUART, 2009). Ainda segundo a NBC T 11, a abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor em mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas informações.

### **Parecer com Abstenção de Opinião por Incertezas**

Segundo a NBC T 11, o parecer com abstenção de opinião por incerteza deve ser emitido quando decorrer de incertezas relevantes, e o auditor deve expressar, no parágrafo de opinião, que, devido à relevância das incertezas descritas em parágrafos intermediários específicos, não está em condições de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis.

Contudo, conforme é lembrado por Alberton e Marquart (2009), a abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, os desvios relevantes que normalmente seriam incluídos como ressalvas. Ou seja, ele deve justificar o porquê da abstenção, colocando todas as incertezas encontradas nas suas análises.

### **Parágrafo de Ênfase e Parágrafos de outros assuntos**

Os parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos são informações adicionais incluídas no relatório do auditor independente. É importante ressaltar que se o auditor espera incluir um parágrafo de ênfase ou parágrafos de outros assuntos no seu relatório, ele deve comunicar-se com os responsáveis pela governança no que se refere a essa expectativa e à redação proposta por esse parágrafo.

O parágrafo de ênfase é aquele que deverá ser incluído no relatório do auditor, fazendo referência a um assunto que deverá ser apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal importância que é fundamental o seu entendimento pelas pessoas que terão acesso às demonstrações contábeis.

O parágrafo de outros assuntos é aquele parágrafo incluído pelo auditor no relatório para fazer referência a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis, e que na opinião do auditor é indispensável para que os usuários das demonstrações venham entender a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mundo cada vez evolui mais, e junto, as organizações também acabam evoluindo. Em um mundo mais competitivo, são construídos modelos e princípios que devem ser seguidos e acompanhados por todos.

A auditoria independente vem crescendo e ganhando espaço no mercado de trabalho, os administradores enxergam a necessidade de demonstrar de forma confiável e transparente a real situação financeira e patrimonial da empresa. Sendo assim a auditoria independente tem uma grande importância no meio corporativo, principalmente na comercialização de ações e fiscalização dos órgãos reguladores, pois é com ela que as empresas conseguem comprovar ou não, que suas demonstrações contábeis estão sendo realizadas de forma íntegra.

Com isso, na obtenção de um modelo único e assim, na facilidade e diminuição de erros ao serem realizadas as auditorias, a NBC T(s) foram criadas, normalizando assim essa profissão.

Desta forma, a parte mais importante da auditoria, seria a realização do parecer, esse que emite a opinião final do auditor sobre as demonstrações contábeis, podendo ela ser: Sem e com ressalva, adverso, abstenção de opinião por limitação de extensão ou incertezas.

Ainda, especificamente a pesquisa objetiva realizar a conceituação de auditoria, apontar sua origem e diferenças, como também as principais práticas e informações a serem consideradas na realização de auditoria externa.

## REFERÊNCIAS

ALBERTON, L. **Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental**. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis 2002. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/84483/185854.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em Junho de 2018.

ALBERTON, Luiz. MARQUART, André. Parecer de Auditoria das Companhias Listadas no Nível 1 de Governança Corporativa da BOVESPA: Uma análise das ressalvas, ênfases e empresas de auditoria entre os anos de 2004 e 2007. REVISTA CATARINENSE DA CIÊNCIA CONTÁBIL – CRCSC – Florianópolis, v. 8, n. 23, p. 43 - 55, abr./jul. 2009. Disponível em: < <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5454845> >. Acesso em: 27 de Jul. 2018.

CFC. NBC TA - **Norma brasileira de contabilidade de auditoria independente.**

Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC\\_TA\\_AUDITORIA.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf)>.

Acesso em junho de 2018.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração no Novos Tempos.** 2. Ed. Rev e atual – Rio de Janeiro, RJ: Elsevier, 2010.

FRANCO, H; MARRA, E. **Auditoria contábil:** normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho – programas de auditoria – relatórios de auditoria. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FORMIGONI, H. ANTUNES, M. LEITE, R. PAULO, E. **A Contribuição do Rodízio de Auditoria para a independência e Qualidade dos Serviços Prestados:** Um estudo exploratório baseado na percepção de gestores de companhias abertas brasileiras. Revista Contabilidade: Vista e Revista. V. 19, nº 3. 2008. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/364>> . Acesso em: 20 de Jul. 2018.

GOMES, Elaine. ARAÚJO, Ademilson. BARBOZA, Reginaldo. AUDITORIA: Alguns aspectos a respeito de sua origem. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis.** Ano VII – Número 13 – Maio de 2009. Disponível em: <[http://www.faef.revista.inf.br/imagens\\_arquivos/arquivos\\_destaque/xza6N0w4fqVM1H2\\_2013-4-24-11-13-58.pdf](http://www.faef.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/xza6N0w4fqVM1H2_2013-4-24-11-13-58.pdf)>. Acesso em: 20 de jul. 2018.

IBRACON – **Instituto dos Auditores Independente no Brasil.** História da Profissão. Auditoria: Registro de uma profissão.

KOCHE, J. C. **Fundamentos de metodologia científica:** Teoria da ciência e pratica da pesquisa. 23. ed. Petrópolis: Vozes, 2006.

NBC T 11 – **Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis.**

Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npa1.htm>> - Acesso em: 20 de Jul. 2018.

NBC T 11 – IT – **07 Planejamento da auditoria.** Disponível em:

<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1107.htm>>. Acesso em: 19 de jul. 2018.

NIYAMA, Jorge Katsumi. MENDES, Paulo César de Melo. **Auditoria de Valor Justo em Instituições Financeiras:** A percepção dos auditores na mensuração dos instrumentos financeiros. Tese (doutorado)—Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2014. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/16294>>>. Acesso em: 09 de Ago. 2018.

PEREZ, J. FERNANDES, A. RANHA, A. CARVALHO, J. Auditoria das Demonstrações Contábeis. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2011.

RICARDINO, Álvaro. CARVALHO, L, Nelson. Breve Retrospectiva do Desenvolvimento das Atividades de Auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças** – USP, São

Paulo, nº 35, p. 22 – 34, maio/agosto, 2004. Disponível:  
<<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n35/v15n35a02.pdf>>. Acesso em: 20 de jul. 2018.

SANTOS, Edson. PEREIRA, Anísio. O Parecer dos Auditores Independentes Sobre Demonstrações Contábeis: Uma abordagem sobre o parecer-padrão, atualmente em vigor no Brasil. Revista Administração On Line – FECAP - Volume 5 Nº 3, p 26-38 jul/ago/set 2004. Disponível em:

<[https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/34478151/art5033\\_2.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1532796392&Signature=XImBMf0bZJwJpiPOllsnsg6V%2B1c%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DO\\_Parecer\\_dos\\_Auditores\\_Independentes\\_so.pdf](https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/34478151/art5033_2.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1532796392&Signature=XImBMf0bZJwJpiPOllsnsg6V%2B1c%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DO_Parecer_dos_Auditores_Independentes_so.pdf)>. Acesso em: 26 de jul. 2018.

SOUZA, Luziane. DYNIEWICZ, Ana Maria. KALINOWSKI, Luísa. **Auditoria:** Uma abordagem histórica e atual. Rev. Adm. Saúde, 12(47): 71-78, abr. –jun. 2010. Disponível em:

<[https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/39044636/RASv12n47\\_p718\\_2.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1532273801&Signature=l6sDXqQdHy09vvKRzo%2BfM5ekMw4%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DRASv12n47\\_p71-8\\_2.pdf](https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/39044636/RASv12n47_p718_2.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1532273801&Signature=l6sDXqQdHy09vvKRzo%2BfM5ekMw4%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DRASv12n47_p71-8_2.pdf)>. Acesso em: 21 de jul. 2018.