

Parecer dos Auditores Independentes: do que se trata?

Marcelo Haendchen Dutra
UFSC
mhdutra@eletrosul.gov.br

Luiz Alberton
UFSC
alberton@cse.ufsc.br

Antonio Cezar Bornia
UFSC
cezar@inf.ufsc.br

Sabrina Weiss Raupp
UFSC
sabinawr@eletrosul.gov.br

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo discutir sobre o parecer dos auditores independentes emitido no Brasil. A importância do tema deve-se ao fato de existirem pelo menos dois lados envolvidos na emissão deste documento: o auditor, que realiza todo um trabalho analítico para gerar um relatório sintético; e o usuário externo, que busca neste relatório verificar se as demonstrações contábeis a ele relacionadas são merecedoras de credibilidade. Dessa forma, compreender do que se trata tal documento é importante para que haja harmonia entre as partes envolvidas no processo.

Palavras-Chave: Parecer dos Auditores Independentes. Informações Contábeis. Auditoria. Relatórios.

1. INTRODUÇÃO

O trabalho realizado por uma auditoria independente é posto à disposição do usuário externo ao se materializar na emissão de um relatório final denominado “parecer dos auditores independentes”, em que o auditor assume responsabilidade profissional, civil e criminal com relação à adequabilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis (CAVALCANTI, 1994).

Assim sendo, este relatório propõe-se a desempenhar um papel fundamental para a qualidade das informações contábeis, qual seja, o de transmitir uma relativa segurança ao usuário dessas informações.

A importância desse documento como forma de validação das demonstrações contábeis, bem como a necessidade de transparência do trabalho realizado por este profissional, são, portanto, salutares à sua representatividade no conjunto das informações apresentadas pela designada contabilidade financeira (SIQUEIRA, 2004).

Dada a relevância do tema, o presente artigo propõe-se a discutir sobre o parecer dos auditores independentes emitido no Brasil. Com este intuito, o trabalho foi organizado da seguinte maneira: no item que se segue discute-se sobre a auditoria independente no Brasil; na parte 3, os aspectos mais expressivos da norma atualmente em vigor, relativas ao parecer dos auditores independentes; na seção 4, a questão da padronização/normatização do parecer; no tópico 5, os riscos de auditoria, os quais influenciam diretamente na emissão do parecer; para encerrar, as considerações finais.

2. SOBRE A AUDITORIA INDEPENDENTE NO BRASIL

A auditoria foi implantada no Brasil com a chegada da Arthur Andersen (na época com a denominação de Mc-Auliffe Davis Vell & CO), em 1909, e da Price Waterhouse Coopers (na época, apenas Price Waterhouse), em 1915. Essas firmas de auditoria deram início à atividade no Brasil e isso influenciou fortemente a adoção de um modelo por elas trazido, o modelo anglo-saxônico (DUTRA, 2006).

Dessa maneira, a auditoria independente, no Brasil, pode ser definida como a auditoria contábil realizada por profissionais não ligados à empresa (devidamente registrado na Comissão de Valores Mobiliários – CVM) e que visa, sobretudo, expressar uma opinião sobre

a adequação das demonstrações contábeis. Geralmente, a auditoria independente é realizada para atender à exigência legal, a qual se fundamenta no interesse dos usuários externos, que, por sua vez, não possuem acesso nem controle dos atos e fatos ocorridos na entidade gerados a partir de decisões tomadas pela administração ou ainda pelo sócio majoritário (ATTIE, 1998).

Ao assumir tais características, e até mesmo por questões de ordem jurídica derivada de um modelo cultural impositivo, a auditoria independente, no Brasil, é reconhecida por ser fundamentalmente suportada por regras pré-determinadas, desde a sua obrigatoriedade até os procedimentos de campo. Dentro desse contexto, o parágrafo 3º, do artigo 177, da Lei das S.A., que delibera que “as demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela CVM, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão”, é a exigência predominante de auditoria independente das demonstrações contábeis neste país (com a introdução da Lei nº 11.638/07, passou-se a exigir auditoria independente das empresas, mesmo que não companhias abertas, que no exercício social anterior tenham apurado um Ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 ou Receita Bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00).

No entanto, embora seja esta a exigência predominante para auditoria independente, outras entidades são obrigadas a submeter-se a mesma exigibilidade, independentemente de serem ou não companhias abertas. Nesses casos, os destaque são: os Bancos Comerciais e de Investimentos (órgão regulamentador, Banco Central do Brasil - BACEN), as Financeiras (BACEN), as Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários (BACEN), as Administradoras e Grupos de Consórcios de Vendas (BACEN), as Corretoras de Câmbio e Valores Mobiliários (BACEN), as Sociedades de Arrendamento Mercantil (BACEN), as Sociedades de Créditos Imobiliários (BACEN), as Entidades Fechadas de Previdência Privada (Secretaria de Previdência Complementar do Ministério da Previdência e Assistência Social - SPC/MPAS), as Companhias e Sociedades Seguradoras (Superintendência de Seguros Privados - SUSEP), as Empresas Estatais Federais enquadradas à luz do Decreto Regulamentar nº 3.735/2001, entre outras que se utilizam deste serviço por exigências indiretas, como, por exemplo, as entidades controladas, direta ou indiretamente, pelas as elencadas acima.

Como efeito, o trabalho de auditoria independente pode, em determinados casos, abranger ainda as regulamentações específicas emanadas pelos órgãos mencionados, reguladores da atividade econômica das entidades auditadas. Cabe lembrar que regulamentações específicas de cada setor fazem parte do que se consideram práticas contábeis. Para ilustrar, vale citar o caso do setor elétrico, no qual existe uma regulamentação específica que institui um manual, o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica. Esta norma (Resolução ANEEL nº 444/2001), é emitida pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e contempla o plano de contas do setor, que deverá ser observado na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis.

Além destas, tem-se ainda a exigência relativa ao próprio profissional auditor. Para exercer a atividade no Brasil, o auditor independente deve ser: Contador devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade; possuir registro junto à Comissão de Valores Mobiliários - CVM (conforme Instrução CVM nº 308/99); e, atender aos requisitos mínimos exigidos pela NBC P 1 e pela NBC P 5 (Normas Brasileiras de Contabilidade – Profissional, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC), principalmente, àquele que se refere à Independência do auditor.

Pela sua abrangência, a auditoria independente no Brasil constitui-se, assim, em um serviço altamente regulamentado, em que o auditor que deseja evitar problemas relacionados com responsabilidade legal, deve seguir as normas do exercício da profissão na realização de

seus trabalhos. Isso inclui considerar um planejamento adequado, avaliação e exames completos das evidências encontradas, elaboração de papéis de trabalho organizados, supervisão ativa dos trabalhos, aplicação de procedimentos adequados, relatórios redigidos com absoluto cuidado e zelo, entre outras recomendações previstas pelas normas de auditoria, sobretudo a NBC T 11 (Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica número 11, do CFC).

Em relação à atividade de auditoria independente, é fundamental destacar também a participação do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON) no processo. Essa entidade realiza estudos técnicos no sentido de aprimorar a profissão, visando proporcionar um maior respaldo técnico-profissional para os auditores independentes, embora não seja o ente competente para regulamentar a atividade. Ademais, há que se atentar ainda para as normas complementares da própria CVM a respeito dos pareceres emitidos para as companhias abertas. São Pareceres de Orientações (PO) e Ofícios Circulares (OC) que levantam questões fundamentais sobre os pareceres das auditorias, os quais estão disponíveis na *homepage* do órgão.

3. A NORMA DE PARECER DA AUDITORIA VIGENTE

No Brasil, as normativas de auditoria independente vigentes, relativas ao parecer, são representadas pela NBC T 11, principalmente por meio do item 11.3, o qual estabelece o modelo para o parecer “padrão” ou “limpo” (Parecer sem Ressalva e sem nenhuma informação adicional, ilustrado na Figura 1), e também pela sua Interpretação Técnica nº 05 (NBC T 11 – IT 05, que é a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica número 11 – Interpretação Técnica número 05), a qual explicita como se deve proceder quando de acontecimentos ocorridos que alterem a estrutura-padrão.

Esta estrutura normativa foi introduzida por intermédio dos seguintes instrumentos legais: Resolução CFC nº 820/97; Resolução CFC nº 830/98; e, Resolução CFC nº 953/03; instrumentos estes emitidos pelo CFC, que é o órgão competente para a regulamentação e fiscalização da atividade no país. O padrão estabelecido por esta norma determina que as opções (naturezas) de opinião formal que o auditor possui são: Parecer sem Ressalva; Parecer com Ressalva; Parecer Adverso; e, Parecer com Abstenção de Opinião.

No Parecer sem Ressalva o profissional admite estar convencido de que as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, e de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, a posição patrimonial e econômico-financeira da entidade. O Parecer sem Ressalva implica em afirmar que, em tendo havido alterações na observância das práticas contábeis, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos, e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis.

O auditor não poderá emitir este tipo de parecer quando, diante de efeitos relevantes, haja ocorrido, em sua opinião, discordância da administração da entidade quanto ao conteúdo e/ou à forma de apresentação destas informações, ou ainda, quando houver limitação na extensão do seu trabalho. Dessa forma, quando estiver diante da primeira hipótese (discordância) deverá emitir sua opinião com Ressalva em seu parecer ou manifestar-se de forma Adversa, considerando quão relevante é a discordância e esclarecendo-a para permitir ao usuário a correta interpretação das informações. Na segunda hipótese (limitação na extensão), considerando também a relevância, o parecer deve ser apresentado com Ressalva ou, até mesmo, com a Abstenção de Opinião.

O Parecer com Ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer divergência com a administração ou limitação na extensão de seu trabalho não seja de tal grandeza que requeira Parecer Adverso ou com Abstenção de Opinião (RIBEIRO, 2003). De acordo com a NBC T 11, o Parecer com Ressalva deve obedecer ao modelo do Parecer sem

Ressalva, com a utilização das expressões “exceto por”, “com exceção de” ou “exceto quanto”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. A NBC T 11 – IT 05, em aditamento à norma mencionada, dispõe, em seu item 15, que não é aceitável nenhuma outra expressão na redação deste tipo de parecer.

O Parecer Adverso é aquele em que o auditor manifesta-se contrário à adequação da apresentação das demonstrações contábeis. Neste caso, o profissional conclui que uma ressalva não basta para qualificar a magnitude da distorção das demonstrações, que ao seu ver estão incorretas e/ou incompletas. O Parecer com Abstenção de Opinião é dado quando não é possível ao auditor, através de seus exames, obter evidências suficientes e apropriadas para emitir uma opinião formal. Mesmo assim, a responsabilidade de mencionar em seu parecer qualquer desvio que possa influenciar a decisão do usuário das demonstrações, permanece existindo para o auditor quando emitir parecer dessa natureza.

Neste sentido, em respeito às exigências normativas, o parecer, na condição de relatório sintético, escrito e em forma curta, deve possuir os seguintes elementos básicos (vide Figura 1): título e destinatário; parágrafos (estrutura-padrão): o primeiro denominado parágrafo inicial (ou introdutório, ou ainda parágrafo de abertura), o segundo, parágrafo de extensão (alcance ou intermediário) e o terceiro intitulado de parágrafo de opinião; local e data, sendo essa correspondente ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria realizados na entidade; nome do auditor responsável técnico, assinatura e a identificação de Contador com o número de registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC); o nome da empresa de auditoria e o número de registro cadastral no CRC, caso o trabalho tenha sido realizado por uma empresa de auditoria.

Quanto à estrutura-padrão, os três parágrafos devem ser compostos, em essência, da seguinte maneira: i) o primeiro deverá conter a identificação das demonstrações contábeis auditadas e a definição da responsabilidade da administração e do auditor; ii) no segundo, uma descrição concisa dos trabalhos executados, ou seja, os procedimentos de auditoria adotados na condução dos trabalhos; iii) no terceiro, a expressão da opinião do auditor sobre a adequabilidade das demonstrações contábeis.

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 N° de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria
N° de registro cadastral no CRC

Fonte: Item 11.3.2.3 da NBC T 11 do CFC (1997).

Figura 1: Modelo de Parecer dos auditores independentes Sem Ressalva

De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002), as situações mais comuns para uma não emissão do parecer limpo, com os três parágrafos padrões apresentada na Figura 1, são: limite no escopo do exame; parte dos exames efetuados por outros auditores independentes; demonstrações contábeis em desacordo com práticas contábeis adotadas no Brasil; exposição informativa inadequada; falta de uniformidade na aplicação dos princípios contábeis; incertezas quanto a efeitos futuros; e, destaque de informações relevantes. Ademais, em adição à estrutura-padrão, o parecer pode conter ainda informações adicionais relevantes e/ou Ênfase (incerteza).

O que faz diferir um parágrafo de Ênfase de um parágrafo de informação relevante é que, no primeiro, está presente, necessariamente, a incerteza em relação ao fato relevante considerado pelo auditor, cujo desfecho pode ser significativo para a posição patrimonial e econômico-financeira da entidade. Já no segundo, o que se pretende é dar destaque a uma informação que o auditor considera, da mesma forma, importante para o usuário, mas que não lhe gerou incerteza. Nestes casos, o auditor emprega parágrafos adicionais mencionando os fatos, de maneira a destacá-los na adequada interpretação das demonstrações, ainda que divulgado pela entidade.

4. É NECESSÁRIO UM PARECER PADRONIZADO/NORMATIZADO?

A existência de um determinado padrão - um modelo de documento definido por norma - para o relatório final da auditoria independente, exigido pela legislação profissional, possui argumentos favoráveis e desfavoráveis. Como argumentos positivos podem-se destacar duas questões.

A primeira é a questão ligada à proteção do auditor contra potenciais litígios que podem advir da sua posição em relação às informações contábeis. Um modelo pré-estruturado pode atenuar problemas que possam advir de litígios contra auditores por falta/excesso de informações, haja vista as responsabilidades que recaem sobre o auditor na emissão do seu relatório final.

A segunda refere-se à questão da uniformidade, que é a necessidade de assegurar que o usuário externo das demonstrações contábeis terá disponível um determinado padrão, que contemple o nível mínimo necessário de dados à sua compreensão, inclusive no que diz respeito à forma redacional do documento e à consistência dos dados nele relatados.

Em contrapartida, existem argumentos desfavoráveis para a adoção deste modelo fechado, que é o atualmente vigente no Brasil. O mais comumente referenciado, conforme constatação feita por Nasi (1998), é que este parecer do auditor é hermético, de difícil entendimento, com pouca comunicabilidade para o usuário, e recheado de termos técnicos, e o efeito disto é que o usuário não sabe o que o auditor faz e não consegue delimitar a responsabilidade desse e do administrador, mesmo que tal seja mencionado no parecer.

Em relação à questão da padronização/normatização, conforme se pôde observar, há que se concordar com a afirmação de Koliver (2003, p. 78), que explica que é difícil de obter-se um quadro conclusivo sobre essa questão relativa à redação do parecer dos auditores independentes. Cabe lembrar que no Brasil, por razões principalmente culturais, adota-se o sistema jurídico romano-cristão. Isto quer dizer, em poucas palavras, que está inserida na cultura do país (e previsto na sua Constituição Federal, artigo 5º, inciso II) a idéia de que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, se não em virtude de lei”. Portanto, como disciplina ligada ao campo social, a contabilidade (e a auditoria, por

consequência) acaba sofrendo as mesmas influências. Dito de outra maneira, a necessidade de se exigir formalmente determinadas informações torna imperativa a exigência de um relatório padrão (RICARDINO e CARVALHO, 2004).

Outra questão a ser frisada é que, no Brasil, assim como no caso do modelo anglo-saxônico, a concepção adotada sustenta-se em uma abordagem predominante de auditoria independente, preconizada inicialmente por Mautz e Sharaf (1961), e, apesar de explícita na norma brasileira de auditoria suas funções primordiais (existem estudos que divergem desta linha de entendimento de que exista, para o investidor, relevância no parecer da auditoria, como é o caso do trabalho realizado por Martínez, Martínez e Benau (2004)), as distorções da sistemática impositiva permitiram, a alguns segmentos de usuários, a interpretação equivocada do papel da auditoria independente, reduzindo-o à condição de mera atestação de demonstrações contábeis (CARVALHO e PINHO, 2004).

Na realidade, o modelo de auditoria independente adotado no Brasil tem como resultado um parecer de natureza opinativa, e não de certificação. Atestar ou certificar significa afirmar que um conjunto de regras foi seguido ou não. Enquanto que opinar pressupõe que, observando-se esse conjunto de regras estabelecidas, alcança-se ou não o melhor resultado, sob o ponto de vista de um profissional independente com experiência no assunto. O modelo opinativo permite, portanto, que existam opiniões diversas entre auditores acerca do mesmo conjunto de demonstrações contábeis (CARVALHO, 1989).

Embora seja, então, o parecer um relatório de natureza opinativa, o fato deste documento possuir uma estrutura pré-definida pode levar os usuários a uma outra equivocada interpretação de que os relatórios finais da auditoria tenham sempre o mesmo formato, independentemente do profissional responsável pelo trabalho. Na verdade a questão não é de forma, e sim de essência da informação - neste caso, a essência da opinião manifestada pelo profissional auditor.

5. OS RISCOS DE AUDITORIA PODEM IMPACTAR NO PARECER?

O parecer da auditoria independente em que o auditor manifesta-se favorável à adequação das informações contábeis apresentadas tem como pressuposto que o trabalho realizado pelo profissional para emitir sua opinião final foi desenvolvido sob a condição de uma razoável segurança de que não existem não-conformidades materiais nas demonstrações contábeis. A compreensão de risco de auditoria é necessária à medida em que essa segurança é tratada como razoável, portanto, não absoluta como seria o ideal. Ou seja, do ponto de vista teórico, a segurança razoável não assegura a exatidão das demonstrações contábeis.

Segundo Jund (2001, p. 241), a auditoria é um trabalho complexo, que envolve a aplicação de variados e sofisticados procedimentos para sua consecução. Em decorrência dessa complexidade e sofisticação, é inevitável que em todos os trabalhos de auditoria haja um certo grau de risco de que erros ou irregularidades existentes nos registros e nas demonstrações contábeis possam não ser detectados durante o procedimento auditorial.

Em outras palavras, o modelo de auditoria adotado atualmente no Brasil admite que possam existir algumas incorreções contidas nas demonstrações contábeis que o profissional da auditoria não tenha conseguido detectar no decorrer do seu trabalho. Nesse sentido, risco de auditoria, conforme define a norma vigente, consiste na possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas.

A importância de se conhecer os riscos para subsidiar a ação do auditor surge ante ao planejamento e ao direcionamento dos trabalhos. A própria norma de auditoria exige do

auditor, por meio da Resolução CFC nº 1.035/05, que, na fase de planejamento, efetue-se a avaliação dos riscos de auditoria, para que os trabalhos sejam programados adequadamente, evitando a apresentação de informações errôneas nas demonstrações contábeis.

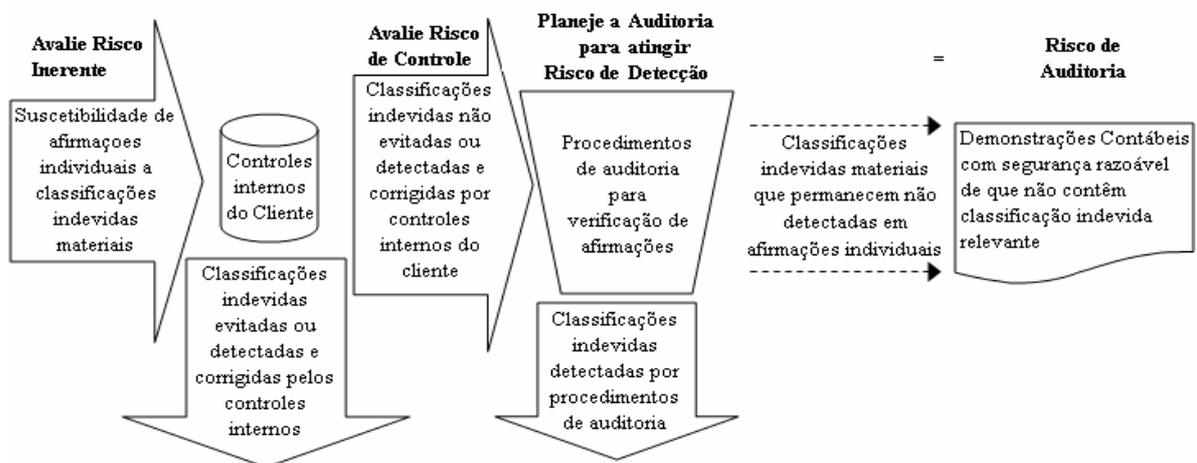
Para Boynton, Johnson e Kell (2002), risco de auditoria é uma função de três componentes básicos: risco inerente, risco de controle e risco de detecção. De acordo com Jund (2001), esses três componentes podem se manifestar da seguinte maneira:

- quando a não-conformidade ocorre nos registros ou nas demonstrações contábeis, em função da suscetibilidade do saldo de uma conta ou classe de transações a uma distorção que pode ser relevante, individualmente ou quando considerada em conjunto com distorções em outros saldos ou classes, presumindo que não existam controles internos correlatos, dá-se origem ao chamado risco inerente ou implícito;

- quando a não-conformidade não for detectada pelo sistema de controle interno da entidade auditada, que deixou de prevenir ou detectar e corrigir em tempo hábil uma distorção no saldo de uma conta ou classe de transações que pode ser relevante individualmente ou quando considerada em conjunto, com distorções em outros saldos ou classes, surge o chamado risco de controle;

- quando, ao aplicar os procedimentos de auditoria, o auditor também não detecta uma distorção no saldo de uma conta ou classe de transações que pode ser relevante, individualmente ou quando considerada em conjunto, com distorções em outros saldos ou classes, advém daí o chamado risco de detecção.

A Figura 2 ilustra a relação existente entre estes riscos e sua inserção em um modelo de risco de auditoria.



Fonte: BOYNTON; JOHNSON; KELL (2002, p. 182).

Figura 2: Resumo dos componentes do risco de auditoria

Com base na relação existente entre tais riscos (outros podem surgir com outra roupagem, mas, em geral, tendem a estar classificados dentro destes), o risco de auditoria pode ser determinado por meio de um ordenamento lógico, existindo para tal alguns modelos recomendados (para maiores esclarecimentos a respeito de matriz e modelos de risco de auditoria, vide BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002), e deve ser considerado como base do auditor para a tomada de suas decisões acerca da extensão e dos procedimentos necessários para formação da sua opinião final.

Em resumo, a relação existente entre riscos de auditoria e evidências da auditoria torna possível inferir que quanto mais alto for o nível de risco de auditoria sinalizado, maior será o volume necessário de evidências para fundamentar o parecer do auditor. Há que se notar,

portanto, que, considerando que o modelo de auditoria adotado no Brasil sustenta-se em revisões parciais dos atos e fatos contabilizados, definidas por amostragem, e não com base em um levantamento integral, o relatório final da auditoria independente resulta de um trabalho que envolve riscos (incertezas), sejam eles observados ou não (e mensurados ou não) na emissão deste documento.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O relatório final da auditoria independente, no Brasil, segue uma padronização adotada pelas normas brasileiras de auditoria, as quais prevêem que possam existir quatro naturezas distintas de opinião: sem ressalva, com ressalva, adversa e com abstenção de opinião. Ao emitir uma dessas opiniões, o auditor estará expressando o seu entendimento global quanto à adequabilidade das informações contábeis, que é o objetivo maior da auditoria independente à luz da teoria predominante nos dias atuais.

Dessa forma, os pareceres emitidos pelas auditorias independentes brasileiras são relatórios descritivos sintéticos, pré-estruturados e regulamentados por norma, em que os auditores manifestam, sucintamente, sua opinião formal sobre se as demonstrações contábeis apresentam adequadamente a situação econômico-financeira e patrimonial da entidade auditada.

A análise realizada no presente artigo permitiu a verificação de que essa estrutura de um relatório padronizado/normatizado acaba resultando num documento essencialmente hermético. Mesmo assim, o parecer dos auditores independentes pode trazer informações substanciais, principalmente quando o auditor lança-mão de utilizar os parágrafos complementares de informações relevantes. A questão é: será que isso é suficiente para o usuário?

Conforme noticiou o *Jornal Valor Econômico* (2008), com o advento da Lei nº 11.638/07, as auditorias independentes brasileiras prevêem uma forte expansão do seu campo de atuação a partir do ano de 2008. Este é um novo marco para esta profissão, e torna oportuno trazer à tona questões que precisam ser rediscutidas. De fato, é dado o ensejo, diante das modificações que vêm ocorrendo na área de contabilidade e finanças no Brasil, de se rediscutir o modelo de parecer dos auditores independentes, tornando-o mais informativo, ou ainda ampliando a condição do auditor se posicionar (opinar), permitindo ou exigindo do profissional maior clareza no que o levou à sua conclusão.

É recomendável que os profissionais da auditoria promovam uma ampla aproximação de seu trabalho com as verdadeiras necessidades dos usuários externos, os quais são os clientes deste serviço e, no fundo, a razão de sua existência. Faz-se necessária, portanto, uma análise profunda sobre o que verdadeiramente agrega valor à atividade da auditoria independente, focando o seu principal beneficiário, o usuário, pois, caso isso não ocorra, pode-se estar caminhando na direção inversa da evolução da auditoria.

7. REFERÊNCIAS

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

CARVALHO, L.N.G. **Parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis no Brasil**: estudo das limitações no seu poder de comunicação. 1989. Dissertação. Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

_____; PINHO, R. C. S. Auditoria: independência, estratégias mercadológicas e satisfação do cliente – um estudo exploratório sobre a região nordeste. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 1, nº 34, p. 23 - 33, jan/abr 2004.

CAVALCANTI, P.R.N. **Uma contribuição ao estudo das responsabilidades dos auditores independentes no Brasil**. 1994. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1994.

DUTRA, M.H. **A aderência às exigências normativas dos pareceres da auditoria independente emitidos às empresas do setor elétrico brasileiro**. 2006. 91 f. Dissertação. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

JORNAL VALOR ECONÔMICO. Auditorias prevêem forte expansão em 2008. In: **IBRACON ON LINE**. 18/02/2008. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/noticias/news.asp?identificador=2877>. Acesso em: 01/03/2008.

JUND, S. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

KOLIVER, O. A alteração do modelo do parecer de auditoria pela Resolução CFC nº 953-03. **Revista do CRC/RS**. Porto Alegre, nº 113, p. 75-82, jul. 2003.

MARTÍNEZ, M.C.P.; MARTÍNEZ, A.V.; BENAÚ, M. A. G. Reactions of the Spanish capital market to qualified audit reports. **European Accounting Review**. Valencia, v.13, Issue 4, p. 689-711, 2004.

MAUTZ, R. K.; SHARAF, H. A. **The Philosophy of Auditing**. New York: American Accounting Association, 1961.

NASI, A.C. Risco, qualidade, ética e responsabilidade social do auditor externo. **Relação de artigos**. Mérida, 1998. Disponível em: <http://www.nardonnasi.com.br/arti%20frameset.html>. Acesso em: 01/10/2005.

RIBEIRO, A.S. **A questão da ressalva no parecer dos auditores independentes: aspectos que dão margem às controvérsias entre auditores e auditados**. 2003. 184 f. Dissertação. Curso de Pós-Graduação em Contabilidade. Fundação Visconde de Cairu, Salvador, 2003.

RICARDINO, Á.; CARVALHO, L.N.G. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v.3, nº35, p.22-34, mai/ago. 2004.

SIQUEIRA, E. **A importância, a credibilidade e a influência do parecer da auditoria como ferramenta auxiliar na utilização das demonstrações contábeis para a tomada de decisão dos investidores: um estudo exploratório**. 2004. 184 f. Dissertação. Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2004.

8. LEGISLAÇÃO REFERENCIADA

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05/10/1988.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Lei das Sociedades por ações.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, e da Lei nº 6.385, de 07/12/1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

BRASIL. Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de Auditoria Independente no âmbito do mercado de valores mobiliários.

BRASIL. Resolução ANEEL nº 444, de 26 de outubro de 2001. Institui o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica - MCSPEE, englobando o Plano de Contas obrigatório do setor.

BRASIL. Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis, com alterações e dá outras providências.

BRASIL. Resolução CFC nº 821, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC P 1 – Normas profissionais de auditoria independente, com alterações e dá outras providências.

BRASIL. Resolução CFC nº 830, de 11 de dezembro de 1998. Aprova a NBC T 11 – IT 05 – Parecer dos Auditores Independente sobre as demonstrações contábeis.

BRASIL. Resolução CFC nº 953, de 24 de janeiro de 2003. Altera o modelo de Parecer dos Auditores Independentes sem ressalva.

BRASIL. Resolução CFC nº 1.069, de 17 de fevereiro de 2006. Dá nova redação à NBC P 5 – Norma sobre o exame de qualificação técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do CFC.