

1. Parecer (padronizado) normal ou regular;
2. Normas de auditoria geralmente aceitas;
3. Princípios de contabilidade geralmente aceitos;
4. Outros pareceres dos auditores;
5. Conclusão.

Henrique Goldkorn*

O QUE SIGNIFICA UM PARECER DE AUDITORIA

Nos países mais adiantados do mundo, nenhuma empresa de categoria faz publicar os seus balanços (nem os apresenta a bancos, companhias de investimentos ou concedentes de crédito em geral) sem que contenham o parecer de auditores independentes. Naqueles países, o mundo dos negócios em geral e até mesmo o grande público já se acostumaram com a confiança e a autenticidade que esses pareceres imprimem aos balanços das companhias.

No Brasil, as empresas que lançam ações à subscrição pública são obrigadas a ter os seus balanços acompanhados de pareceres de auditores independentes; além disso, muitas outras empresas também já estão recorrendo à auditoria independente, devido ao prestígio e credibilidade adicionais daí resultantes.

A exigência de fazer com que os balanços sejam acompanhados de pareceres de auditores independentes surgiu, na verdade, com a Lei n.º 4 728, de 14 de julho de 1965, embora essa lei incluísse apenas os fundos mútuos de investimento como entidades que expressamente teriam de ter as suas contas examinadas por auditores independentes. Quanto às outras entidades, foi o assunto deixado a critério do Conselho Monetário Nacional, o qual (através da Resolução n.º 220, de 10 de maio de 1972, do Banco Central do Brasil) estabeleceu as condições para a aplicação da exigência de auditoria das empresas que fossem registradas naquele banco na forma de Resolução n.º 88, de 30 de janeiro de 1968.

Não há dúvida de que, para a melhor compreensão das responsabilidades do auditor independente e da importância do significado das demonstrações financeiras das empresas, foi fundamental a citada Resolução n.º 220, do Banco Central do Brasil, acompanhada pela Circular n.º 179 do mesmo banco, emitida em 11 de maio de 1972, que baixou normas gerais de auditoria e disciplinou os princípios e normas de contabilidade a serem seguidos pelas empresas cujos títulos sejam negociados no mercado de capitais.

O prestígio que o parecer do auditor independente acrescenta aos balanços que acompanha deve-se, no entanto, principalmente, às diversas medidas de padronização e racionalização dos serviços prestados pelos auditores independentes, promulgadas pelos organismos reguladores da profissão, notadamente o American Institute of Certified Public Accountants dos Estados Unidos, país em que a profissão de contador público (para nós conhecida como de auditor independente) ganhou um enorme respeito pela própria forma em que se estruturou. Aquele Instituto, reconhecendo a necessidade de que o parecer dos auditores fosse expressado de maneira uniforme, adotou, há alguns anos, uma forma padronizada de parecer normal ou regular, para que o público leitor de balanços e relatórios não seja levado a conclusões errôneas a respeito dos mesmos.

Basicamente, todo e qualquer relatório emitido por auditores independentes deve declarar, expressamente e de forma inequívoca, o serviço feito, a forma pela qual foi feito o serviço e a conclusão a que chegou o auditor. Seja num exame anual das demonstrações financeiras de um conglomerado, seja num simples exame da posição de uma determinada conta, deve o relatório do auditor conter sempre, mesmo que de forma resumida, as declarações citadas e uma conclusão ou opinião. Evidentemente, tal opinião pode ser afirmativa, pode

* Economista e contador. Consultor de empresas. Autor dos seguintes livros: *Dicionário de processamento de dados* (SUCESU, 1973); *O contador diante da esfinge* (FAMA, 1975); *Correção monetária do ativo* (FAMA/APEC, 1976); e *Manual prático do imposto de renda da empresa* (FAMA/APEC, 1976).

conter restrições, ou ser negativa ou adversa, havendo mesmo casos em que o auditor declara não ter conseguido, nas circunstâncias e pelos motivos descritos, chegar a uma conclusão.

As considerações expostas a seguir permitirão ao leitor fazer uma apreciação dos diferentes tipos de relatórios de auditoria.

1. PARECER (PADRONIZADO) NORMAL OU REGULAR

1.1 Os auditores independentes adotam duas formas abreviadas de parecer de auditoria, além de uma outra forma, detalhada. No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade oficializou a forma abreviada de parecer (expressa em dois parágrafos), como segue:

"Examinamos o balanço patrimonial, anexo, da Empresa X, levantado em e a respectiva demonstração do resultado econômico do exercício findo naquela data. Nosso exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e, conseqüentemente, incluiu as provas nos registros contábeis e outros procedimentos de auditoria que julgamos necessários nas circunstâncias.

Em nossa opinião, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado econômico acima referidos, representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira da Empresa X, em e o resultado de suas operações correspondentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior."

(A forma abreviada, expressa em um único parágrafo, contém substancialmente os mesmos dizeres que a forma de dois parágrafos; por outro lado, a forma detalhada difere da forma abreviada pelo fato de enumerar e descrever, sucintamente, os diferentes procedimentos de auditoria que foram adotados no exame.)

1.2 Essas formas padronizadas de pareceres normais ou regulares também são conhecidas como pareceres "limpos", isto é, sem ressalvas. Analisando os seus dizeres, concluímos que os auditores neles afirmam que:

- a) examinaram determinadas demonstrações, relativas a determinadas datas e períodos (conseqüentemente, não é lícito presumir que tenham sido examinadas outras demonstrações, ou demonstrações relativas a outras datas ou períodos);
- b) o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas;
- c) as demonstrações representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da companhia, na data indicada, e o resultado das suas operações para o período indicado;
- d) as demonstrações foram elaboradas em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos;
- e) os princípios de contabilidade foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior.

1.3 Mais adiante, entraremos em detalhes quanto às normas de auditoria e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

1.4 O leitor habituado a perscrutar as prestações (anuais ou semestrais) de contas de companhias cujas demonstrações tenham sido examinadas por auditores independentes, terá, naturalmente, observado que elas vêm, geralmente, acompanhadas de "notas explicativas", referentes à composição dos investimentos em outras empresas etc.

1.5 A este respeito, convém notar que as referidas notas explicativas *não* fazem parte do parecer dos auditores mas, sim, constituem parte integrante da prestação de contas apresentada pela empresa. Embora tais notas explicativas sejam, muitas vezes, redigidas sob a orientação dos auditores, elas são, não obstante, declarações da direção da empresa auditada; portanto, a responsabilidade por essas notas explicativas cabe, primordialmente, àquela direção e não aos auditores.

2. NORMAS DE AUDITORIA GERALMENTE ACEITAS

As normas de auditoria geralmente aceitas, tais como foram aprovadas e adotadas pelo corpo social do American Institute of Certified Public Accountants, dividem-se em três títulos principais: normas gerais; normas do trabalho de campo; normas de relato.

(As normas gerais de auditoria constantes da Circular n.º 179 do Banco Central do Brasil são praticamente idênticas.)

2.1 As *normas gerais* (que dizem respeito à habilitação do auditor e à qualidade de seu trabalho, e também se aplicam às áreas do trabalho de campo e do relato) são as seguintes:

- a) o exame deve ser executado por pessoa ou pessoas que tenham tido treinamento técnico adequado e que sejam competentes como auditores;
- b) em todos os assuntos relativos ao trabalho deverá ser mantida, pelo auditor ou auditores, uma atitude mental independente.

2.2 As *normas do trabalho de campo* são:

- a) o trabalho deve ser planejado adequadamente e os assistentes, se os houver, devem ser supervisionados apropriadamente;
- b) deverá haver um apropriado estudo e avaliação do controle interno existente, como uma base para nele se depositar confiança e para a determinação da resultante extensão dos testes aos quais se devem restringir os procedimentos de auditoria;
- c) deverá ser obtido suficiente material de comprovação, através de inspeção, observação, indagações e confirmações, que possa oferecer uma base razoável para um parecer a respeito das demonstrações financeiras sob exame.

2.3 As normas de relato são as seguintes:

a) o relato deverá declarar se as demonstrações estão apresentadas em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos;

b) o relato deverá declarar se tais princípios, no período corrente, foram observados com uniformidade em relação ao período anterior;

c) as divulgações informativas contidas nas demonstrações devem poder ser consideradas como razoavelmente adequadas, a menos que haja no relato uma declaração em contrário;

d) o relato deverá conter a expressão de uma opinião sobre as demonstrações consideradas como um todo, ou uma asserção no sentido de que não é possível expressar uma opinião. Quando não puder ser expressado um parecer global, deverão ser declarados os respectivos motivos. Em todos os casos nos quais o nome de um auditor for associado a determinadas demonstrações, deverá o relato conter uma indicação clara e precisa do caráter do exame efetuado (se é que houve exame) bem como do grau de responsabilidade assumido pelo auditor.

3. PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE GERALMENTE ACEITOS

3.1 Como vimos acima, para que um contador público titulado possa expressar um parecer "limpo", ou seja, sem ressalvas, de acordo com as normas do Instituto, é preciso, entre outros requisitos, que as demonstrações financeiras representem a posição patrimonial e financeira e os resultados das operações, em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

3.2 Não foi estabelecida ainda, de forma completa, uma descrição clara do que se denomina "princípios de contabilidade geralmente aceitos" ou que melhor seriam chamados de "princípios de boa contabilidade". Tentativas nesse sentido vêm sendo feitas e a própria Circular n.º 179 do Banco Central do Brasil preconizou certas normas e princípios de contabilidade.

3.3 A esse mesmo respeito, o American Institute of Certified Public Accountants divulgou o Estudo de Pesquisa n.º 7, denominado *Inventário de princípios geralmente aceitos de contabilidade empresarial*. Esse estudo contém uma codificação dos princípios atualmente adotados por aquele Instituto e aceitos pelos seus filiados. Esses princípios se acham agrupados em cinco objetivos, os quais podem ser resumidos como segue:

Objetivo A: As vendas, receitas, rendimentos, custo das vendas, despesas, lucros e perdas, devem ser registrados de tal forma que os resultados das operações para o período sejam apresentados de maneira justa.

Objetivo B: O capital social investido pelos acionistas, através da contribuição de recursos ou da retenção de lucros, deve ser registrado de uma maneira que seja sig-

nificativa, tanto em base cumulativa, como para refletir as modificações ocorridas durante o período ou períodos em questão. A estrutura das contas de uma empresa e a sua apresentação nas demonstrações financeiras destinam-se a cumprir exigências legais e estatutárias, e a demonstrar as relações financeiras significativas.

Objetivo C: Os bens investidos na empresa pelos acionistas (através da contribuição de recursos ou da retenção de lucros) e pelos credores, devem ser registrados de uma maneira que seja significativa, para que, quando forem apreciados em conjunto com os passivos exigíveis e o capital social dos acionistas, haja uma apresentação fidedigna da posição patrimonial e financeira da empresa, tanto no início como no fim do período. Deve ficar entendido que os balanços gerais ou demonstrações da posição patrimonial e financeira não têm o propósito de mostrar, quer o valor atual dos bens para a empresa, quer os valores que poderiam ser obtidos em uma liquidação da empresa.

Objetivo D: Todos os passivos exigíveis conhecidos devem ser registrados de uma maneira que seja significativa, para que a sua recapitulação, quando apreciada em conjunto com as demonstrações de ativos e do capital social dos acionistas, possa apresentar fidedignamente a posição patrimonial e financeira da empresa, no início e no fim do período.

Objetivo E: As demonstrações patrimoniais e financeiras devem atender àquelas normas de auditoria geralmente aceitas (normas de relato) que lhes sejam aplicáveis e os relatórios destinados aos investidores devem ser apresentados em base de uma entidade completa e integral.

4. OUTROS PARECERES DOS AUDITORES

4.1 Quando as circunstâncias descritas acima (e que permitem a emissão de um parecer limpo) não existem ou não são as que o auditor deveria encontrar, terá forçosamente o auditor que se afastar do modelo padronizado para que, em cada caso e conforme o caso, possa o seu relatório refletir corretamente a conclusão a que chegou após o serviço executado.

4.2 Assim, além do parecer limpo já mencionado, poderá o auditor abster-se de emitir uma opinião ou poderá dar uma opinião com ressalvas, ou mesmo uma opinião adversa ou negativa. Apreciaremos cada um dos casos, mas antes devemos lembrar que um parecer limpo somente pode corresponder a exames que atendam, *cumulativamente*, a todos os requisitos respectivos já mencionados acima.

4.3 Parecer com ressalvas

É o parecer em que o auditor faz restrições a um ou mais itens das demonstrações financeiras, desde que essas restrições possam ser quantificadas e que não sejam de tal monta a invalidarem as demonstrações, no seu conjunto.

As restrições ou ressalvas somente podem ter como motivo uma das seguintes hipóteses:

- a) diferença por erro na apuração ou determinação de um saldo;
- b) diferença causada pela adoção de procedimentos ou critérios contábeis não considerados adequados ou geralmente aceitos nas circunstâncias;
- c) falta de suficientes evidências comprobatórias de saldos, desde que as condições permitam quantificar as diferenças máximas, caso existam.

4.4 Abstenção de opinião

O relatório do auditor conterá obrigatoriamente uma declaração de abstenção de opinião, quando ocorrer alguma das circunstâncias abaixo:

- a) não for possível ao auditor obter todas aquelas evidências comprobatórias que considerar indispensáveis nas circunstâncias;
- b) quando o sistema de controle interno e os procedimentos contábeis adotados forem de tal forma inadequados que não possam servir de base para um exame em suficiente profundidade, que lhe permita chegar a uma conclusão sobre a adequação dos saldos;
- c) quando o auditor for impedido de executar qualquer procedimento de comprovação que ele considerasse necessário nas circunstâncias, ou qualquer dos procedimentos usuais de auditoria;
- d) quando as incertezas quanto à realização de saldos ou valores forem de tal natureza que não possam ser quantificadas.

4.5 Parecer adverso ou negativo

O parecer adverso ou negativo é aquele em que o auditor declara expressamente que as demonstrações examinadas não refletem a posição que pretendiam demonstrar. Normalmente, um parecer adverso somente é emitido nos casos em que as ressalvas ou restrições são de tal monta que invalidam as demonstrações, no seu conjunto. Normalmente, quando as circunstâncias recomendam uma abstenção de opinião, não cabe a emissão de um parecer adverso. Excepcionalmente, contudo, é possível que, apesar de o auditor não ter podido chegar a conclusões sobre um ou outro dos valores contidos nas demonstrações, possa ele, pelas evidências comprobatórias obtidas nos casos de outros valores, concluir que tem condições para declarar taxativamente que as demonstrações examinadas não refletem a posição visada, isto é, para emitir um parecer adverso ou negativo.

5. CONCLUSÃO

As observações acima destinam-se a alertar os leitores para o fato de que é necessário ler cuidadosamente o relatório, o parecer ou, como muitos ainda chamam, o certificado de auditoria, para que se tenha uma idéia completa de qual a conclusão a que chegaram os auditores, após o exame que fizeram. O simples fato de virem acompanhadas de um relatório de auditores independentes não permite concluir que as demonstrações apresentadas merecem crédito. ■

**NÃO IMPORTA
ONDE VOCÊ ESTEJA
NOSSAS PUBLICAÇÕES
CHEGAM ATÉ VOCÊ.**

Basta pedir pelo Reembolso Postal
Editora da FGV - Praia de Botafogo, 190
CP 21.120 - ZC-05 - Rio de Janeiro

