

O Parecer de Auditoria: O que podemos esperar dele?

Laura Edith Taboada¹

Resumo

Este estudo apresenta uma análise da capacidade informativa do parecer de auditoria de demonstrações contábeis, esclarecendo o significado de várias expressões e conceitos técnicos que provocam problemas na sua interpretação por parte dos usuários.

São apresentadas também as principais expectativas do público em torno da função da auditoria e sua confrontação com as normas que regulam a profissão, delimitando, assim o papel da auditoria externa.

Palavras-chave: Auditoria; Auditores; Auditoria Externa; Parecer de Auditoria; Diferenças de Expectativas sobre a Auditoria.

Abstract

This study aims at analysing the informative capacity of audit reports in accounting, as well as clarifying the meaning of various technical expressions and concepts that raise problems concerning their interpretation by users.

The analysis also presents the public's main expectations related to the function of audit and its confrontation with the laws that regulate the profession, they outlining the role of external audit

Key Words: Audit; Auditors; External Audit; Audit Report, Audit Expectations Gaps.

¹ Contadora. Mestre em Contabilidade Internacional pela Universidad de Zaragoza - Espanha, Doutoranda em Finanças e Contabilidade pela Universidad de Zaragoza - Espanha. Pesquisadora e Professora do Departamento de Contabilidade do Centro Universitario de Ciencias Gerenciales - UNA. e-mail: ltaboada@mixmail.com

1. Introdução

A auditoria independente atua controlando a informação fornecida pelas entidades garantindo a suficiência e a confiabilidade dos dados em benefício indiscriminado de todos seus usuários, não estando exclusivamente orientada a servir as necessidades de um núcleo concreto dos mesmos.

Por tal motivo o trabalho do auditor constitui um serviço público já que está direcionado à coletividade, estando a sua atividade fundamentalmente voltada a atender interesses de usuários externos, daí a necessidade de que seja realizada por um profissional independente da empresa auditada.

O parecer do auditor é o documento que resume as conclusões do trabalho efetuado, sendo para a maioria dos usuários o único documento visível do trabalho do auditor, representando um suporte de credibilidade das demonstrações contábeis de forma a que sirvam de base para a tomada de decisões.

Através do parecer o auditor emite opinião sobre os demonstrativos contábeis com independência das diferentes motivações de seus usuários e do uso que pretendem fazer dos mesmos, dando desta forma credibilidade às informações contábeis.

Como se mencionou o parecer de auditoria interessa fundamentalmente ao usuário externo à entidade, estando entre os principais os investidores não participantes da administração, os investidores potenciais, os prestadores de recursos e credores em geral e os analistas do mercado de capitais.

Isto é devido a que o principal benefício oferecido pelo parecer do auditor ao investidor reside no fato de que a opinião do auditor, contida no parecer, proporciona segurança de que essas demonstrações se encontram isentas de erros que possam comprometer suas decisões a respeito da empresa.

Segundo LARRIBA (1996) a necessidade de que a informação contábil tenha garantia de credibilidade é a principal razão que atualmente justifica, por si só, a existência da auditoria externa. A atividade desenvolvida pelos auditores adquire uma responsabilidade social que alcança a todos os grupos interessados na marcha econômica da sociedade e são os que julgarão as atuações dos mesmos a respeito de si são merecedores das expectativas depositadas neles. (tradução da autora).

Observa-se que o principal postulado da auditoria de demonstrações contábeis é a independência² do auditor que vai opinar sobre as mesmas, por isso também chamada de auditoria independente ou auditoria externa.

A independência do auditor deve ser tanto mental como em aparência. LÓPEZ (1995) explica que a independência mental é a que lhe permite ao auditor atuar com liberdade respeito a seu juízo profissional, para o qual deve encontrar-se livre de qualquer predisposição que limite sua imparcialidade na consideração objetiva dos fatos, assim como na formulação de suas conclusões; e a independência em aparência se enfatiza tanto em "parecer" como em "ser" independente. (tradução da autora)

As normas de auditoria só tratam a independência em aparência, estabelecendo os motivos de falta de independência para os auditores, tais como:

- Relação de dependência com a entidade sujeita a auditoria;
- Executor material da contabilidade;
- Cônjuge ou parente por consangüinidade ou por afinidade de proprietários, diretores e administradores;
- Sócio, diretor ou administrador da entidade sujeita a auditoria;
- Interesses financeiros significativos na entidade sujeito a auditoria; e
- Honorários dependentes das conclusões ou resultados de seu trabalho de auditoria.

As normas que regulamentam o trabalho de auditoria independente são as emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade através das seguintes resoluções:

- Resolução CFC nº 821, de 17-12-97. Norma Brasileira de Contabilidade Profissional nº 1 - NBC P1: Normas Profissionais do Auditor Independente; e
- Resolução CFC nº 820, de 17-12-97. Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 11 - NBC T11: Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

² A independência é a habilidade e a capacidade do auditor para exercer sua profissão com integridade e objetividade. A integridade obriga o auditor no exercício de sua profissão, a ser honesto e sincero na realização de seu trabalho e na emissão de seu parecer. A objetividade implica a manutenção de uma atitude imparcial em todas as funções do auditor, sendo justo e não permitindo nenhum tipo de influência ou prejuízo.

As Normas Profissionais do Auditor Independente constituem normas relativas a pessoa do auditor. Estas normas estabelecem que o contador, na função de auditor independente, deve:

- Manter seu nível de competência técnico-profissional;
- Ser independente da entidade sujeita a auditoria, de suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico, em todos os aspectos relativos a seu trabalho;
- Aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões; e
- Manter sigilo relativo às informações obtidas durante o seu trabalho.

As Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis representam normas relativas à execução do trabalho e normas do parecer do auditor, as quais serão analisadas nos próximos itens.

Atualmente existem problemas na interpretação do parecer de auditoria por parte dos usuários pelo caráter técnico e sucinto do mesmo e, por outro lado há um questionamento da função de auditoria devida aos grandes escândalos e fraudes financeiras havidas nos últimos anos a nível mundial. Tais fatos deram origem ao surgimento de diferenças de expectativas sobre a função de auditoria ("audit expectations gaps") entre os usuários de seu trabalho e a percepção que os auditores têm do mesmo.

Neste sentido, pretende-se neste trabalho, analisar a capacidade informativa do parecer do auditor independente, esclarecendo o que o auditor pode fazer, o que deve fazer em função às normas que regulamentam sua atuação e o que deve esperar-se de seu trabalho.

Espera-se portanto fazer uma contribuição para um adequado entendimento do parecer de auditoria, melhorando desta forma a comunicação entre os auditores independentes e os usuários do parecer de auditoria.

2. Análise do Conceito de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis

Segundo 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 adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Analisando esse conceito observa-se que o objetivo principal da auditoria externa é a emissão de uma opinião por parte do auditor referente a se as demonstrações contábeis da empresa auditada estão adequadas ou não, em todos os aspectos relevantes, aos Princípios Fundamentais de Contabilidade - PFC e as Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC.

Deve-se, portanto conhecer quais são as Demonstrações Contábeis sobre as que o auditor emite opinião e quais são os Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade aos quais os demonstrativos contábeis devem estar conforme.

2.1 As Demonstrações Contábeis

As demonstrações contábeis sobre as quais o auditor emite opinião são:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado;
- Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido);
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

O Balanço Patrimonial apresenta a posição patrimonial e financeira da empresa em determinada data, sendo pois uma posição estática das contas do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

A Demonstração do Resultado evidencia a composição do resultado de determinado período mostrando a formação dos vários níveis de resultados oriundas do confronto entre as receitas e seus correspondentes custos e despesas.

O Parecer de Auditoria: O que podemos esperar dele?

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados é obrigatória pela Lei 6.404/76 de Sociedades por Ações, permitindo-se sua substituição pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido já que esta última contém numa de suas colunas a movimentação da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados que é a informação fornecida pela primeira.³

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados demonstra as mutações globais do Patrimônio Líquido, como a integralização de capital, os ajustes de exercícios anteriores, o resultado do exercício, a distribuição de dividendos e as reavaliações, como também as mutações internas em função das transferências de lucros para reservas e vice-versa ou das incorporações de reservas ao capital.

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, conhecida como DOAR, é obrigatória pela Lei 6.404/76 de Sociedades por Ações para todas as sociedades anônimas com exceção das fechadas com patrimônio líquido inferior a R\$ 1.000.000,00.

Esta demonstração evidencia as modificações que originaram as variações no Capital Circulante Líquido durante o exercício, apresentando as operações de financiamento, que representam as origens, e as operações de investimento, que representam as aplicações, mostrando a alteração ocorrida no capital de giro da empresa.

Resta fazer menção às Notas Explicativas, as quais complementam as demonstrações contábeis proporcionando maiores informações sobre a situação patrimonial e os resultados do exercício e, portanto fazem parte das demonstrações.

2.2. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria contabilidade, valendo para todos os patrimônios, independente da entidade a que pertencem, as finalidades para as quais são usados, a forma jurídica da qual são revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualitativos, constituindo condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

³ A Comissão de Valores Mobiliários exige a apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido às sociedades abertas por ser mais completa que a de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

As Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem as regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados na realização de trabalhos relativos à profissão em consonância com os princípios.

Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade tem que prevalecer a essência econômica dos fatos a serem divulgados sobre seus aspectos formais, sendo sua observância obrigatória no exercício da profissão.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade enunciados pela Resolução CFC nº 750, de 29-12-93, são os seguintes:

1. Princípio da entidade
2. Princípio da continuidade
3. Princípio da oportunidade
4. Princípio do registro pelo valor original
5. Princípio da atualização monetária
6. Princípio da competência
7. Princípio da prudência

Existe hoje no Brasil outra conceituação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade originariamente elaborada pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - IPECAFI, aprovada e divulgada pelo Instituto Brasileiro de Contadores - Ibracon, e referendada pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, chamada "Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade".

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade da "Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade" divulgada pelo Ibracon são os seguintes:

- Postulados ambientais da contabilidade
- ✓ Postulado da entidade contábil
- ✓ Postulado da continuidade da entidade
- Princípios contábeis propriamente ditos
- ✓ Princípio do custo com base de valor
- ✓ Princípio do denominador comum monetário
- ✓ Princípio da realização da receita
- ✓ Princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis

- Restrições aos princípios contábeis fundamentais - Convenções

- ✓ Convenção da objetividade
- ✓ Convenção da materialidade
- ✓ Convenção do conservadorismo
- ✓ Convenção da consistência

Onde numa visão axiomática os postulados representariam os axiomas de uma teoria, os princípios os teoremas e as convenções seriam os corolários, ou seja, restrições aos princípios, estabelecendo, pois uma hierarquia entre eles.

Segundo FIPECAFI (2000) os dois documentos conceituais sobre a contabilidade atualmente em vigor no Brasil divergem muito pouco um do outro em termos de conteúdo, sendo a diferença entre eles muito mais de natureza formal e em grande parte são inclusive complementares.

Corroborando a opinião de FIPECAFI, no sentido da existência de diferenças formais entre ambas conceituações de princípios a Resolução CFC nº 774, de 16-12-94, ressalta que nos princípios científicos jamais pode haver hierarquização formal, dado que eles são os elementos predominantes na constituição de um corpo orgânico, proposições que se colocam no início de uma dedução, e são deduzidos de outras dentro do sistema. Nas ciências sociais os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras.

Não é o objetivo deste trabalho analisar e confrontar as diferentes conceituações dos Princípios Fundamentais de Contabilidade existentes atualmente no Brasil, senão mais bem marcar a existência de ambas e o fato delas serem aplicadas indistintamente pelos contabilistas.

No caso do parecer do auditor, no Brasil a maioria destes no parágrafo de opinião, onde deve fazer-se menção a se as demonstrações estão ou não de acordo aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, os auditores utilizam com frequência as seguintes expressões:

- “De acordo com as práticas contábeis emanadas da legislação societária”;
- “De acordo com os princípios contábeis previstos na legislação societária brasileira”;
- “De acordo com os princípios contábeis previstos na legislação societária”;
- “De acordo com as práticas contábeis previstas na legislação societária”.

A referência à legislação societária é porque a Lei 6.404/76 de Sociedades por Ações estabelece em seu art. 177: “A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”.

3. Normas do Parecer dos Auditores Independentes

Segundo as normas de auditoria o Parecer dos 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 indicadas.

O parecer deve obedecer às características intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas normas dado que o auditor assume, através do mesmo, responsabilidade técnico-profissional definida, inclusive de ordem pública, motivo pelo qual sua redação está padronizada pelas normas de auditoria.

3.1 O Conteúdo do Parecer de Auditoria

- Título
- Destinatário
- Identificação das demonstrações contábeis
- Responsabilidade da administração e do auditor
- Referência às normas de auditoria seguidas
- Descrição extensão dos trabalhos
- Opinião
- Local e data
- Assinatura, nome, e dados do registro do auditor
- Nome, e dados do registro da empresa de auditoria

3.2 O Modelo de Parecer Sem Ressalvas

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 compreendem: (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 e Normas Brasileiras de Contabilidade.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico
Contador Nº de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria
Nº de registro cadastral no CRC

Constata-se, pois que o modelo de parecer sem ressalvas contém três parágrafos:

O Primeiro Parágrafo:

É chamado de parágrafo introdutório, nele o auditor identifica as demonstrações contábeis objeto da auditoria, indicando nome da empresa e as datas e períodos a que referem, e menciona que as informações contidas nas demonstrações são de responsabilidade da administração assumindo ele a responsabilidade de opinar sobre a adequação das mesmas.

O Segundo Parágrafo:

É denominado de parágrafo de extensão dos trabalhos, onde o auditor informa que o trabalho foi executado de acordo com as normas de auditoria e descreve sucintamente o processo de auditoria, determinando a abrangência do trabalho.

O Terceiro Parágrafo:

É determinado de parágrafo da opinião do auditor no qual ele emite seu juízo sobre as demonstrações contábeis tomadas em seu conjunto.

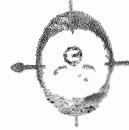
Esses três parágrafos correspondem ao modelo padrão de parecer sem ressalva, sendo que o auditor pode incluir mais parágrafos no caso de precisar fazer referências a notas explicativas ou realizar comentários sobre divergências com a administração sobre o conteúdo ou forma de apresentação das demonstrações contábeis ou em relação ao trabalho executado.

3.3 Os Tipos de Parecer

O parágrafo de opinião é o mais importante do parecer, pois ele representa a conclusão da posição do auditor em relação às demonstrações contábeis. Por tal motivo as normas do parecer dos auditores independentes determinadas pela Resolução CFC nº 820, de 17-12-97, classificam o parecer segundo a natureza da opinião que contém, assim temos:

- Parecer sem ressalva;
- Parecer com ressalva;
- Parecer adverso; e
- Parecer com abstenção de opinião.

O Parecer de Auditoria: O que podemos esperar dele?



BIBLIOTECA

Universidade de Ilhéus
- UNIA -

Campus Buritis

3.3.1 O Parecer Sem Ressalva

O parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica, em todos os aspectos relevantes.

Este parecer não significa que as demonstrações contábeis estavam antes do exame de auditoria da mesma forma em que são apresentadas junto ao parecer do auditor, senão que tendo ocorrido alterações na observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou nas Normas Brasileiras de Contabilidade, elas tiveram seus efeitos avaliados, aceitos e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis.

Através deste parecer entende-se que o auditor considera adequadas e suficientes, para a compreensão dos usuários, as informações divulgadas nas demonstrações contábeis, tanto em termos de conteúdo quanto de forma.

3.3.2 O Parecer Com Ressalva

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 que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização no parágrafo de opinião das expressões "exceto por", "exceto quanto" ou "com exceção de" referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

3.3.3 O Parecer Adverso

No parecer adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e períodos indicados, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Isto acontece quando o auditor verifica que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que o impossibilita a emitir parecer com ressalva.

3.3.4 O Parecer com Abstenção de Opinião

O parecer com a 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-la.

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.

Observa-se, pois que existem determinadas circunstâncias que impedem ao auditor emitir parecer sem ressalva ou limpo, devendo emitir parecer com ressalva, parecer adverso ou abster-se de opinar, conforme o Quadro 1 abaixo.

**Quadro 1:
As Principais Circunstâncias e Tipos de Parecer que Podem Ocasionalar**

Principais circunstâncias que impedem a emissão do Parecer Sem Ressalva	Tipo de Parecer que podem ocasionar		
	Com Ressalva	Adverso	Abstenção
Discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis (Não obediência aos PFC e NBC)	Relevante	Significativa	
Normas contábeis próprias ao segmento econômico de entidades sujeitas a regulamentação específica significativamente conflitantes com os PFC e NBC	Significativa		
Limitação na extensão dos trabalhos	Relevante		Significativa
Incerteza ⁴ não adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis, cuja efetivação poderá afetar significativamente as mesmas	Relevante	Significativa	
Incerteza em relação a fato relevante adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis	Relevante		Significativa

FONTE: Elaboração da autora

⁴ Se existe incerteza em relação a fato relevante adequadamente divulgada em nota explicativa da administração que descreva a natureza e, quando possível, o efeito da incerteza, o auditor deve colocar um parágrafo de ênfase no parecer após o parágrafo de opinião, fazendo referência à mesma, mantendo-se nesta hipótese o parecer sem ressalva.

No caso do auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída uma descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.

4. Considerações sobre determinados aspectos do Texto Padrão do parecer do Auditor

4.1 Responsabilidade do Auditor e Responsabilidade da Administração da Empresa

Ambas responsabilidades se encontram mencionadas no primeiro parágrafo do modelo de parecer contido nas normas de auditoria, através da frase "... elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis".

A responsabilidade do auditor é em relação ao parecer de auditoria, concretamente a opinião que ele dá sobre a adequação das demonstrações contábeis aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas de Contabilidade, não sendo portanto responsável pelas demonstrações contábeis.

A responsabilidade de apresentar demonstrações contábeis que cumpram com as normas aplicáveis corresponde à administração da empresa, cuja aprovação é dada pela assembléia de sócios, sem que a mesma, assim como a realização de uma auditoria, exonere de responsabilidade aos administradores.

Muitas vezes estas delimitações de responsabilidades não são suficientemente conhecidas pelo público e às vezes é ignorada pela própria administração da entidade emissora das demonstrações contábeis, que crêem que a auditoria independente os isenta de suas obrigações.

4.2 Parágrafo da Extensão dos Trabalhos

No segundo parágrafo do parecer o auditor expressa:

"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". (grifo da autora)

Do parágrafo citado resulta a idéia fundamental de que o trabalho do auditor é realizado conforme as normas de auditoria, pelo qual não deve propor-se nada além do exigido por estas.

As normas relativas à execução do trabalho dispõem que:

- O trabalho deve ser adequadamente planejado e, quando houver designação de equipe técnica, devem prever-se sua orientação e supervisão;
- Os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados;
- O auditor deve estudar e avaliar o sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria;
- A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, visando obter elementos comprobatórios que fundamentem o Parecer do Auditor; e
- O auditor deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados.

O Parecer de Auditoria: O que podemos esperar dele?

Uma particular consideração deve ser feita a respeito de duas expressões técnicas utilizadas no texto padrão: "relevância" e "com base em testes", já que elas representam duas características fundamentais do trabalho de auditoria, e por tanto, é imprescindível que o usuário do parecer de auditoria as saiba interpretar corretamente.

O termo "relevância contábil" é conceituado por SÁ & SÁ (1995) como a importância de um fato patrimonial, ou fato patrimonial que se destaca com relação a outros.

Segundo CARVALHO (1989) do estudo das condições relativas à execução do trabalho de auditoria emerge o fato de o auditor, na maioria das vezes, apoiar-se em evidências de caráter persuasivo (aqui entendido no sentido de indicativo, sugestivo ou probabilístico) ao invés de evidências majoritariamente convincentes (aqui no sentido de provas exaustivas ou irrefutáveis).

Esse caráter persuasivo das evidências de auditoria que enuncia CARVALHO é consequência da limitação existente no alcance do trabalho de auditoria em funções de este ser realizado considerando os aspectos relevantes e sobre bases seletivas.

Conforme ATTIE (1998) a aplicação do conceito de relevância e a aceitação de certo grau de risco servem para maximizar a eficiência e melhorar a qualidade do trabalho, dirigindo a atenção do auditor para os aspectos mais importantes e vitais da empresa em exame.

Significa que mediante a aplicação do conceito de relevância o auditor consegue prestar um serviço eficiente, em termos de custo e prazo razoáveis, e de qualidade, ainda que gere um certo grau de risco.

A outra expressão utilizada no parecer "... constatação com base de testes..." refere a que o auditor não tem a obrigação de examinar todas e cada uma das transações realizadas pela entidade, senão uma amostra representativa do total.

Conforme GARCÍA (1994) o exame de auditoria efetua-se através de provas seletivas aplicáveis a menos de 100 % dos valores que fazem parte de uma conta ou transação, o que significa que suas conclusões não devem entender-se no sentido de "exatidão matemática". O auditor persegue a precisão suficiente que faça úteis as suas conclusões, pelo que resulta obvio a necessidade iniludível de trabalhar com os conceitos de importância relativa e risco provável que permitam isolar

"Reuna, Volume 5, n.º 3(13), Outubro - Dezembro/2000"

assuntos irrelevantes e fixar esforços em áreas de maior transcendência. (tradução da autora)

Observa-se então, a estreita relação que existe entre o conceito de *relevância*, ou importância relativa, e a utilização de *bases seletivas*, já que em função da relevância dos saldos ou das transações, o auditor executa seu trabalho em base de testes visando verificar a validade e exatidão dos dados de forma suficiente para atestar a globalidade dos dados expostos nas demonstrações contábeis.

4.3 Parágrafo da Opinião

O texto padrão do Parecer do Auditor determinado pelas normas de auditoria utiliza as expressões:

- "Em nossa opinião... representam adequadamente em todos os aspectos relevantes..."; e
- "... de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade".

Ambas expressões representam a essência da conclusão da auditoria de demonstrações contábeis.

Na primeira expressão a palavra "adequadamente" significa razoavelmente e não "exatamente". Logo após aparece a palavra "relevantes" a qual conforme foi analisado no tópico anterior significa "importantes". Observa-se, então que o auditor dá uma opinião sobre a *razoabilidade*, e não sobre a exatidão, com que as demonstrações contábeis representam a situação patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações de patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos de acordo aos princípios contábeis.

A segunda expressão citada refere às condições preestabelecidas às que as demonstrações contábeis aderem, informando os princípios e normas contábeis que serviram de base para sua elaboração, o qual foi comentado no item 2.2.

O Parecer de Auditoria: O que podemos esperar dele?

5. Diferenças de Expectativas dos Usuários em Torno à Função de Auditoria

Nesta parte será abordado as diferenças de expectativas de expectativas da função de auditoria, problema que tem-se manifestado mais nos países com uma grande tradição auditora, como os países anglo-saxões (Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Austrália e Nova Zelândia), detectando-se também em alguns países europeus como Bélgica e Dinamarca.

No Brasil, pelo fato da auditoria ser bastante recente, é possível que leve mais tempo para notar-se o fenômeno em toda sua intensidade, não existindo ainda uma pesquisa sobre o que o usuário espera do parecer de auditoria, no sentido do que ele gostaria ver no parecer e o que realmente vê, o que não significa a inexistência de problemas de entendimento entre usuários e auditores.

Na opinião de GONZALO (1995) o usuário espera que o auditor lhe ajude a tomar decisões, dentro de seu campo de atuação, mediante a opinião emitida através do parecer, assim como por sua influência sobre a qualidade da informação proveniente da empresa à que se refere o parecer. Se os desejos que o usuário tem, assim como as expectativas que se há criado, não são satisfeitas pelo resultado do trabalho do auditor, ele reagirá tirando sua confiança no profissional, desvalorizando seu trabalho e desprezando a tarefa que cumpre no circuito da informação que lhe permite tomar decisões. (tradução da autora)

Baseando-nos no estudo⁵ feito pela COMISIÓN EUROPEA sobre a função, posição e responsabilidade civil do auditor (1996) observa-se que as pessoas empregadas e o público em geral, dando-lhes segurança da exatidão das demonstrações contábeis, a continuidade do funcionamento da sociedade, a existência de fraudes, o cumprimento correto por parte da sociedade de suas obrigações fiscais, previdenciárias e legais e a atuação responsável da sociedade em temas ambientais e sociais. (tradução da autora)

Destacam-se, então diferenças de expectativas do público em torno da:

⁵ Existem vários estudos a nível mundial que revelam as divergências entre o que o público espera de uma auditoria e o que a profissão auditora entende que deve ser.

"Reuna, Volume 5, n.º 3(13), Outubro - Dezembro/2000"

- Exatidão das demonstrações contábeis;
- Continuidade normal das atividades da entidade;
- Fraude e erros - inexistências dos mesmos se não mencionados; e
- Cumprimento da legislação e da regulamentação por parte da empresa auditada.

Para analisar a pertinência ou não das divergências de expectativas do público sobre a auditoria deve-se contrastar as mesmas com as exigências da regulação da atividade de auditoria.

5.1 Exatidão das Demonstrações Contábeis

A auditoria é uma técnica que ajuda a chegar a um alto grau de certeza sobre o trabalho realizado a fim de facilitar a emissão de uma opinião profissional, pelo que não se trata de aplicar uma ciência exata, cujo produto final seja indiscutível.

A exatidão das demonstrações contábeis é uma idéia errônea que o público usuário tem ao desconhecer por um lado, que a determinadas operações por sua complexidade pode dar-se tratamentos contábeis diferentes, e basicamente, por o fato do auditor realizar seu trabalho em base de testes tendo em consideração a relevância dentro do conjunto das demonstrações, o que o leva a que não haja demonstrações contábeis exatas, senão demonstrações contábeis que representam razoavelmente a informação que elas devem transmitir de acordo as normas contábeis aplicáveis.

5.2 Continuidade Normal das Atividades da Entidade

Os usuários desejam que o parecer do auditor contenha uma opinião sobre a solvência onde se admita o suposto de continuidade de funcionamento da entidade.

As normas de auditoria no Brasil estabelecem que o parecer do auditor independente tem por limite os próprios objetivos da auditoria das demonstrações contábeis e não representa, pois, garantia de viabilidade futura da entidade ou algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.

Segundo GONZALO (1995) os exames do profissional, não lhe garantem o conhecimento do que vá a suceder no futuro; por tal motivo, é freqüente encontrar casos de pareceres de auditoria com qualificações por suspeitas na continuidade da entidade que não tiveram nenhum valor preditivo, mais também se dá, com muita freqüência o caso de empresa fracassada que em seu parecer não tinha nenhuma reserva a respeito da possibilidade de sobrevivência. (tradução da autora)

O Parecer de Auditoria: O que podemos esperar dele?

Tal como expressa CAVALCANTE (1994) a questão é que o parecer refere-se ao conjunto de demonstrações contábeis, que representa uma posição histórica da empresa, não sendo, dessa forma, esse conjunto de demonstrativos, isoladamente, suficiente para assegurar eficácia de gestão, e muito menos, a viabilidade futura da entidade.

A responsabilidade de determinar se uma entidade é ou não solvente corresponde aos dirigentes. No entanto, os auditores têm o dever de avaliar o risco de descontinuidade da empresa.

O objetivo principal da auditoria de demonstrações contábeis é emitir uma opinião sobre se estas estão adequadas ou não, em todos os aspectos relevantes, aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Embora não seja seu objetivo primordial, a continuidade normal das atividades da entidade deve merecer especial atenção por parte do auditor. De acordo às normas de auditoria a evidência de normalidade pelo prazo de um ano após a data das demonstrações contábeis é suficiente para a caracterização dessa continuidade. Ou seja, o auditor deve assegurar-se do cumprimento do princípio de continuidade da empresa pelo prazo de um ano após o fechamento do exercício social que está auditando.

A International Federation of Accountants - IFAC, ou Federação Internacional de Contadores em português, estabelece na norma internacional de auditoria nº 570 "O princípio de empresa em funcionamento" que na ausência de informação em contrário na elaboração das demonstrações contábeis se pressupõe a continuidade das atividades num futuro que não excede de um ano depois do fechamento do exercício; sendo, pois as normas brasileiras similares às normas internacionais de auditoria neste tópico.

No caso de existir evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade o auditor deve mencionar os possíveis efeitos nas demonstrações contábeis, especialmente quanto à realização dos ativos.

Observa-se a fundamental importância da verificação por parte do auditor do princípio de continuidade já que se tal presunção não fosse aplicável a entidade pode não ser capaz de realizar seus ativos pelos valores registrados e podem também acontecer mudanças nas quantias e datas de vencimento das dívidas, que levem a que as quantias e classificação de ativos e passivos requeriram ajustes nas demonstrações contábeis.

Por outro lado o auditor é consciente que a informação da possível descontinuidade das atividades da entidade, pode provocar por si só os efeitos que não se desejam, no sentido de agravar os problemas e inclusive acelerar um provável desenlace negativo, motivo pelo qual o auditor vacila muito antes de pronunciar-se no parecer pela descontinuidade.

Pode-se mencionar as seguintes situações respeito à verificação da hipótese de continuidade e suas implicações na opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis:

- Hipótese de continuidade adequada, o auditor expressa opinião sem ressalva;
- Existência de dúvidas sobre a hipótese:
 - ✓ Se a informação a respeito está adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis, o auditor pode emitir parecer sem ressalva incorporando um parágrafo de ênfase após o parágrafo de opinião, fazendo referência à mesma;
 - ✓ Se a informação a respeito não está adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis, o auditor deve emitir uma opinião com ressalva ou adversa; e
- Hipótese de continuidade inadequada utilizada na elaboração das demonstrações contábeis, e se o resultado é significativo de tal forma que as demonstrações contábeis fiquem incorretas, deverá emitir opinião adversa.

5.3 Fraude e Erros

A respeito da existência de fraudes, o público outorga responsabilidade ao auditor na detecção das mesmas sem considerar que devido às limitações inerentes a toda auditoria, existe um risco inevitável de que não se detectem irregularidades de importância na informação contábil por fraude ou, em menor proporção, por erros.

As normas de auditoria definem fraude e erro da seguinte maneira:

O termo "fraude" é o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovação; e
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

O termo "erro" refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis; e
- c) interpretação errada das variações patrimoniais.

Enquanto à determinação de responsabilidades, as normas estabelecem que a responsabilidade primeira na prevenção e identificação de fraudes e/ou erros é da administração da entidade, mediante a manutenção de adequado sistema de controle interno.

O auditor não é responsável nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Entretanto, deve planejar seu trabalho avaliando o risco da sua ocorrência, de forma a ter grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

Em consequência o auditor procura a evidência adequada e suficiente de que não ocorreram fraudes ou erros significativos para as demonstrações contábeis ou que se existiram, seu efeito esteja refletido adequadamente na informação contábil e os erros estejam corrigidos devidamente.

Ao detectá-los, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

Se o auditor concluir que a fraude e/ou erro têm efeito relevante sobre as demonstrações contábeis e que isso não foi apropriadamente refletido ou corrigido, ele deve emitir seu parecer com ressalva ou com opinião adversa.

Se a entidade impede ao auditor a obtenção de evidência suficiente e adequada para avaliar se existem ou se é possível que existam fraudes ou erros que possam afetar significativamente as demonstrações contábeis, deve expressar uma opi-

nião com ressalva ou denegar sua opinião pela existência de limitações na extensão dos trabalhos de auditoria.

Diante a existência de distorção relevante não refletida nas demonstrações contábeis resultante de fraude e/ou erro descoberta posteriormente, o auditor deverá demonstrar que cumpriu com as normas de auditoria, através da adequação dos procedimentos de auditoria adotados nas circunstâncias e do seu parecer com base nos resultados desses procedimentos.

Finalmente cabe ao auditor a decisão de retirar-se do trabalho, quando a entidade não tomar as medidas corretivas relacionadas com fraudes que ele considera necessárias à situação.

5.4 Cumprimento da Legislação e da Regulamentação por parte da Empresa Auditada

Existe a opinião geral de imputar ao auditor o dever de detectar se uma empresa cumpre ou não as distintas legislações que lhe são aplicáveis.

É verdade que o auditor ao planejar e aplicar os procedimentos de auditoria deve ter presente que o não cumprimento por parte da entidade da legislação e da regulamentação pode afetar significativamente as demonstrações contábeis.

No entanto, de acordo as normas internacionais de auditoria da IFAC, não deve esperar-se que uma auditoria possa detectar qualquer falta de cumprimento ao respeito.

A Comissão de Valores Mobiliários exige aos auditores, na auditoria de sociedades por ações abertas, que estes informem os atos praticados pelos administradores em desacordo com as disposições legais e regulamentares.

6. Conclusões e Reflexões Finais

Através do parecer de auditoria o auditor comunica sua opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis a terceiros interessados. Desta maneira a auditoria externa aumenta a credibilidade nas informações contábeis, gerando segurança aos usuários.

Para a compreensão do parecer de auditoria por parte dos usuários precisa-se certa capacidade e conhecimento sobre a informação contábil, dado que o parecer é um relatório técnico.

No entanto, para que o parecer tenha uma capacidade informativa importante ele deve ser facilmente compreendido por toda a coletividade interessada em determinadas demonstrações contábeis e não deve oferecer dúvidas a respeito de sua interpretação.

O modelo brasileiro de parecer é bastante explícito em relação à delimitação da responsabilidade da administração da empresa e a dos auditores, ao alcance do trabalho e os procedimentos aplicados.

Assim mesmo, o trabalho de auditoria não é bem compreendido e aceito pelos usuários: basicamente a respeito das limitações inerentes a toda auditoria.

Por um lado existem limitações referentes à forma de trabalho, dado que a auditoria se apóia no conceito de relevância para dirigir seus exames e emitir suas conclusões de modo a prestar mais atenção nas áreas de maiores riscos ou de maior importância e deixar de lado os assuntos menores, buscando a maximização e a eficiência de seu serviço.

Por outro lado existe a limitação estabelecida pelas próprias normas de auditoria que não outorgam responsabilidade primária ao auditor na detecção de fraudes e atos ilegais e não exigem a avaliação da continuidade da empresa por um prazo superior a um ano.

Desta forma, quando o auditor emite um parecer limpo, ou seja, uma opinião favorável sobre as demonstrações contábeis, não se pronuncia sobre as fraudes e sobre a continuidade, o que não significa a inexistência de fraudes nem está dando garantia de viabilidade.

Quanto às fraudes o auditor tem responsabilidade em detectá-las quando tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis, devendo manifestá-las no parecer caso não estejam refletidas.

No caso da viabilidade das atividades da empresa os usuários desejam que o auditor se manifeste no parecer sobre sua continuidade. Acontece que o trabalho do

auditor está dirigido a examinar as demonstrações contábeis e a dar uma opinião sobre elas, sendo que essas demonstrações evidenciam uma posição histórica da entidade, portanto o auditor precisaria de outras informações e análises para dar uma opinião sobre a continuidade da empresa, o que ampliaria suas atribuições.

Tais aspectos produzem uma má interpretação pelos usuários já que eles entendem que uma opinião sem ressalvas significa que não existem fraudes e que a continuidade da empresa está assegurada, quando na realidade o auditor não se há manifestado sobre esses temas.

Observa-se que além da necessidade de uma melhor comunicação entre auditores e usuários, existe também um real questionamento da função da atividade de auditoria, no sentido de que esta assumia maior responsabilidade na detecção de fraudes e atos ilegais, e um papel mais ativo do auditor na avaliação da continuidade da empresa.

Para atender as diferenças de expectativas criadas em torno à auditoria entre usuários e auditores, teria que realizar-se um processo elucidativo para que os usuários tenham clareza do que podem esperar e o que não podem esperar do parecer do auditor de forma a que o exercício da auditoria externa seja bem compreendido pela sociedade. Por outro lado os auditores deveriam ampliar suas responsabilidades mediante a emissão de um parecer mais explicativo e uma postura mais ativa na detecção de fraudes.

Neste trabalho pretendeu-se por um lado analisar o conteúdo do parecer de auditoria e a sua capacidade informativa, e por outro lado abordar as diferenças de expectativas em torno da função de auditoria e as possíveis maneiras de atendê-las. Existe a necessidade de realizar-se uma pesquisa empírica sobre os desejos dos usuários e as intenções dos auditores para cobrir as possíveis expectativas depositadas na função, pelo que espera-se trazer novas contribuições nestes assuntos em futuros trabalhos.

7. Bibliografia

- ATTIE, William. *Auditoria. Conceitos e aplicações*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BRASIL. Leis, Decretos, etc. Lei 6404. *Dispõe sobre as Sociedades por Ações*. Brasília, 15 de dezembro de 1976.

CARVALHO, Luiz N. G. *O Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis no Brasil*: estudo das limitações ao seu poder de comunicação. São Paulo, 1989. (Tese de Mestrado. Dep. Contabilidade e Atuária, Fac. Econ., Adm., USP).

CAVALCANTE, Paulo R. N. *Uma contribuição ao estudo das responsabilidades dos auditores independentes no Brasil*. São Paulo, 1994. (Tese de Mestrado. Dep. Contabilidade e Atuária, Fac. Econ., Adm., Cont., USP).

COMISIÓN EUROPEA. *Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea*. Libro Verde. Traduzido ao espanhol em BOICAC nº 27, 1996.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução Nº 750. *Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade*. Brasília, 29 de dezembro de 1993.

_____. Resolução Nº 774. *Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade*. Brasília, 16 de dezembro de 1994.

_____. Resolução Nº 820. *Aprova a NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com alterações e dá outras providências*. Brasília, 17 de dezembro de 1997.

_____. Resolução Nº 821. *Aprova a NBC P 1 - Normas Profissionais de Auditor Independente, com alterações e dá outras providências*. Brasília, 17 de dezembro de 1997.

_____. Resolução Nº 830. *Aprova a NBCT 11 - IT - 05 - Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis*. Brasília, 16 de dezembro de 1998.

_____. Resolução Nº 836. *Aprova a NBCT 11 - IT - 03 - Fraude e Erro*. Brasília, 22 de fevereiro de 1999.

FIPECAFI, IUDÍCIBUS, Sérgio (diretor responsável). *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável as demais sociedades)*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário. *Auditoria Contábil*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

GARCIA, Maria A. B., UCIEDA, José L. Como Acercar la Auditoria a los Requerimientos de la Sociedad. *Partida Doble*. nº 66, abril-1996, págs. 60-64.

GARCIA, Maria A. B., VICO, Antonio M. Tendencias Internacionales en la Elaboración de los Informes de Auditoria. *Técnica Contable*. enero-1996, págs. 11-20.

GARCIA, Sonia M. Delgado. *La Importancia Relativa en la Auditoria Financiera*. Bilbao, 1994. (Tese de Doutorado. Dep. Economia Financiera I, Fac. Ciencias Econ. Emp., Universidad del País Vasco, Espanha).

GONZALO, José A. La auditoria, una profesión en la encrucijada de los noventa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. v. XXIV, nº 84, 1995, págs. 595-629.

HUMPHREY, Christopher. GARCIA, Maria A. B. Expectativas en torno a la auditoria. *Técnica Contable*, 1993, págs. 25-31.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC <www.ifac.org/Guidance/index.tmp/#Auditing>

LLARRIBA, A. La responsabilidad social Del auditor. *Revista Técnica del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España*, nº 9, 3º Época, 1996, págs. 04-29.

LÓPEZ, A. Auditoria, independencia y objetividad. *Revista Técnica del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España*. nº 5, 1995, págs. 68-75.

SÁ, Antonio Lopes de, SÁ, Ana M. Lopes de. *Dicionário de Contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

TABOADA, Laura Edith. *Auditoria en el Mercosur*. Zaragoza, 1998. (Tese de Mestrado. Dep. Contabilidad y Finanzas, Fac. Ciencias Econ. Emp., Universidad de Zaragoza, Espanha).

O Parecer de Auditoria: O que podemos esperar dele?