

CONSIDERAÇÕES SOBRE EVENTOS SUBSEQUENTES E AS NORMAS DE AUDITORIA

Guilherme Dvoranoski*

O objetivo principal deste estudo é evidenciar o papel da auditoria na identificação dos eventos subsequentes a data do balanço, a fim de garantir que estes estão divulgados de maneira adequada nas dc`s. Busca-se identificar os tipos de eventos que podem ocorrer e a influência destes nas demonstrações contábeis. A identificação da natureza do evento, da necessidade de ajuste nas demonstrações, ou da divulgação, é função da entidade e o auditor deve opinar se a contabilização está adequada, por isto merece atenção de ambas as partes, pois pode gerar um risco na continuidade da entidade. Analisa também a divulgação dos eventos subsequentes nas demonstrações financeiras, no parecer de auditoria e na Carta de Representação da Administração. Devido às consequências que um evento pode causar nas demonstrações contábeis, este assunto deve ser cuidadosamente tratado pelas auditorias e pelas entidades, a fim de demonstrar aos usuários das demonstrações contábeis informações objetivas e claras. Para atingir os objetivos do presente trabalho foi realizada uma revisão bibliográfica sobre o assunto tendo como base, principalmente, normas contábeis e de auditoria formuladas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

Palavras-chave: Auditoria. Eventos Subseqüentes. Demonstrativos Contábeis. Normas Contábeis e de Auditoria.

*Graduando em Ciências Contábeis pela UFRGS. Assistente de auditoria na Deloitte Touche Tohmatsu. (gdvoranoski@deloitte.com).

1. INTRODUÇÃO

Em 19 de junho de 2006 a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu a deliberação número 505, a qual aprovou o pronunciamento do Ibracon, Norma e Procedimento de Contabilidade 10 (NPC 10), sobre eventos subsequentes à data do balanço patrimonial, fundamentada no § 3º do art. 177 da Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76 – alterado pelas leis 11.638/2007 e 11.941/2009). Esta norma é correlata à IAS 10 – Events After the Reporting Period e foi elaborada com o intuito de propiciar a convergência das normas brasileiras de contabilidade com as normas internacionais de contabilidade, buscando aprimorar a qualidade e a transparência das demonstrações contábeis. O objetivo da norma é determinar:

- a. quando uma entidade deve ajustar suas demonstrações contábeis com respeito a eventos subsequentes à data do balanço; e
- b. as informações que uma entidade deve divulgar sobre a data em que é concedida a autorização para conclusão da elaboração das demonstrações contábeis e sobre os eventos subsequentes à data do balanço.” (NPC 10)

A norma define os eventos subsequentes à data do balanço da seguinte forma:

- “são aqueles eventos, sejam eles favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data do balanço e a data na qual é autorizada a conclusão da elaboração das demonstrações contábeis. Dois tipos de eventos podem ser identificados:
- a. Os que evidenciam condições que já existiam na data do balanço (eventos subsequentes à data do balanço que originam ajustes).
 - b. Os que são indicadores de condições que surgiram subsequentemente à data do balanço (eventos subsequentes à data do balanço que não originam ajustes).” (NPC10)

Paulo Adolpho Santi define as duas categorias de eventos ou transações subsequentes da seguinte maneira:

1. Os que proporcionam evidência adicional com respeito a condições existentes na data do balanço e afetam as estimativas inerentes ao processo de elaboração das demonstrações financeiras. Toda informação que se tornar conhecida antes da divulgação das demonstrações financeiras deve ser considerada pela administração na reavaliação das condições sob as quais as estimativas foram feitas. As demonstrações financeiras devem ser ajustadas por quaisquer alterações nas estimativas resultantes da consideração dessas evidências mais recentes.
2. Os que proporcionam evidência com respeito a condições inexistentes na data do balanço e se manifestam após aquela data. Tais eventos não resultam em ajustes das demonstrações financeiras.” (SANTI, 1988, p.59)

Segundo esta NPC, uma entidade não deve preparar suas demonstrações contábeis segundo o princípio da continuidade operacional, se houverem eventos relevantes subsequentes à data do balanço, que indiquem que o pressuposto da continuidade é inapropriado.

No entanto, o que ocorre em muitas ocasiões é o fato de as entidades simplesmente não observarem as determinações da norma, ignorando, seja por desconhecimento da mesma ou com intenção de omitir fatos relevantes, as recomendações impostas pela CVM e normas do CFC. Nestes casos, torna-se necessário para o auditor independente uma aplicação de procedimentos específicos em relação aos eventos ocorridos entre as datas do balanço e a do seu parecer, que possam demandar ajustes nas demonstrações contábeis ou a divulgação de informações nas notas explicativas. Conforme os princípios do Conselho de Reguladores de Valores Mobiliários das Américas (“COSRA”), a importância do parecer dos auditores independentes pode assim ser definida:

“O Conselho de Reguladores de Valores Mobiliários das Américas ("COSRA") sustenta que a informação divulgada sobre as sociedades anônimas de capital aberto deve ser completa e justa, incluindo a apresentação de informações financeiras. A informação completa e justa é essencial para a proteção do investidor, aumenta a confiança do mesmo e promove a liquidez e eficiência do mercado.

Os auditores independentes exercem um papel fundamental no aprimoramento da credibilidade da informação financeira ao opinarem se as demonstrações contábeis preparadas pela administração da empresa realmente representam a situação financeira atual e o desempenho passado da empresa auditada. A auditoria deveria ser conduzida de acordo com um conjunto de normas técnicas abrangentes e de alta qualidade.”
(Princípios COSRA para a supervisão de auditores independentes)

Ainda levando em conta a importância das demonstrações serem revisadas por auditores independentes, podemos citar:

“Inicialmente, os trabalhos realizados como auditoria eram bastante limitados, restringindo-se, em regra, à verificação dos registros contábeis, que visavam à comprovação de que eles eram exatos.

Com a evolução da ciência contábil, que se tornou imprescindível às administrações das empresas, desenvolveu-se também, de forma notável, a técnica de auditoria, a ponto de hoje não ser ela um instrumento de mera observação apenas, estático, mas também de orientação, de interpretação e de previsão de fatos, tornando-se dinâmica e ainda em constante evolução.

Por isso, atualmente, auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer a

seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.” (PEREZ JUNIOR, 1995, p. 11)

Em 17 de dezembro de 1997, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a resolução CFC Nº 820/97, a qual aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das demonstrações contábeis. Esta norma, conceitua e define os objetivos da auditoria independente no Brasil da seguinte forma:

“A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.”(NBC T 11)

Dentre as determinações da norma citada anteriormente, existe uma específica tratando sobre as considerações a serem observadas pelo auditor independente sobre os eventos subsequentes à data do balanço. A norma define as considerações conforme segue:

“O auditor deve aplicar procedimentos específicos em relação aos eventos ocorridos entre as datas do balanço e a do seu parecer, que possam demandar ajustes nas demonstrações contábeis ou a divulgação de informações nas notas explicativas.

O auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subsequentes relevantes ao exame das demonstrações contábeis, mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não ajustadas ou reveladas adequadamente.

O auditor deverá considerar três situações de eventos subsequentes:

- a) os ocorridos entre a data do término do exercício social e a data da emissão do parecer;
- b) os ocorridos depois do término do trabalho de campo, com a consequente emissão do parecer e a data da divulgação das demonstrações contábeis; e
- c) os ocorridos após a divulgação das demonstrações contábeis.” (NBC T 11)

Como pudemos verificar anteriormente, os eventos subsequentes podem influenciar as demonstrações financeiras de forma relevante, e, portanto, devem ser divulgados ou apresentados em notas explicativas. Em vista que um dos principais papéis da auditoria independente é fornecer credibilidade para as demonstrações contábeis, concluímos ser importante a mesma atentar para a verificação de possíveis eventos subsequentes à data do balanço. Portanto, o trabalho irá abordar-se o papel da auditoria na identificação dos eventos subsequentes à data do balanço e os procedimentos utilizados por ela para identificá-los.

Com o objetivo de descrever quais os procedimentos geralmente adotados pelas empresas de auditoria independente para a verificação da continuidade da empresa e da aplicabilidade da NPC 10 por parte das entidades auditadas, buscamos neste trabalho responder a pergunta, quais os procedimentos geralmente adotados pelas empresas de auditoria independente para identificação de eventos subsequentes a data do balanço?

Um evento subsequente à data do balanço pode assumir uma grande relevância nas demonstrações financeiras, podendo confundir as partes interessadas durante seu processo de análise das demonstrações financeiras. Podemos perceber que realmente os eventos subsequentes podem gerar informações importantes a serem reportadas nos demonstrativos, conforme segue:

“Os trabalhos de preparação das demonstrações financeiras geralmente são concluídos algum tempo após a data de encerramento do exercício social. Existem diversos eventos que podem ocorrer entre essa data e aquela em que as demonstrações financeiras são divulgadas. Alguns eventos, porém, são de tal importância que, mesmo ocorridos após a data de encerramento do exercício social, exercem uma influência tão grande na interpretação das demonstrações financeiras, que necessitam ser divulgados em notas explicativas.” (GOUVEIA, 1982, p. 519)

Os eventos subsequentes à data do balanço podem ocasionar grandes distorções entre às demonstrações elaboradas na data-base estática do encerramento e a data da publicação das demonstrações financeiras. Por este motivo, a entidade tem a obrigação de publicar todos os eventos relevantes ocorridos neste intervalo de tempo. No entanto, em muitos casos, informações relevantes deixam de ser publicadas, por desconhecimento da norma por parte dos administradores ou por omissão intencional, também conhecida como fraude, de eventos os quais podem influenciar negativamente as demonstrações financeiras da entidade. A norma contábil define fraude e erro da seguinte forma:

“a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e
b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.”(NBC T 11)

Antonio Lopes de Sá define fraude da seguinte maneira:

“As fraudes contábeis resultam de representação inverídica de fenômeno patrimonial, tornando inadequado um balanço.

O que caracteriza a fraude no terreno da contabilidade é a falsa apresentação de um fenômeno relativo aos valores que constituem o patrimônio aziendale, e é necessário que este seja atingido para que realmente exista o fato.

Enquanto a fraude em geral é todo processo que vise a faltar à verdade para atingir diversos fins, a fraude contábil limita-se exclusivamente ao campo patrimonial.” (SÁ, 1973, p. 47)

O auditor externo, independentemente das informações estarem inseridas ou não nas demonstrações contábeis, deve desenhar e aplicar procedimentos para a identificação de erros e fraudes contidas nas demonstrações financeiras, visto que o parecer que o mesmo emitirá sobre os registros contábeis e financeiros da entidade deve possuir uma segurança razoável de que todas as transações estão corretamente registradas. A norma de auditoria define o teor do parecer de auditoria da seguinte maneira:

“O parecer deve expressar, claramente, a opinião do auditor sobre se as demonstrações contábeis da entidade representam adequadamente ou não representam, em todos os aspectos relevantes:

- a. Sua posição patrimonial e financeira;
- b. O resultado de suas operações para o período a que correspondem;
- c. As mutações de seu patrimônio líquido para o período a que correspondem;
- d. As origens e aplicações de seus recursos para o período a que correspondem.

A opinião do auditor deve ter como base e fazer referência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade como definidos e aceitos em nosso país.”(NPA 01)

Portanto, ao constatar indícios de fraude ou erro, cabe ao auditor avaliar a extensão e a relevância dos mesmos, realizando todos os procedimentos aplicáveis, afim de obter uma conclusão sobre o assunto. Independentemente desta sua avaliação, cabe ao auditor o dever de comunicar aos administradores da entidade, bem como seus reflexos nas demonstrações financeiras, incluindo também sugestões de correções. Sá (1998, p.51) afirma que o auditor localiza, relata a correção dos erros, mas não é sua responsabilidade a execução da correção. A norma contábil impõe que:

“Ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, 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. A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno. Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.” (NBC T 11)

As normas de auditoria independente deixam bem claro qual o período o qual o parecer de auditoria deve cobrir:

“O parecer deve ser datado, visando informar ao leitor que o auditor considerou o efeito, sobre as demonstrações contábeis e sobre seu parecer, de eventos ou transações da entidade, dos quais ele teve conhecimento, ocorridos entre a data de encerramento do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data do parecer.

Na data do parecer, o dia deve corresponder ao de conclusão dos trabalhos na entidade auditada.” (NPA 01)

Visto que o auditor tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, incluindo o período decorrido entre a data a que referem-se as demonstrações financeiras e a data do parecer do auditor, o mesmo deve aplicar procedimentos para a identificação de possíveis erros ou fraudes decorridos da omissão do registro ou divulgação de eventos subsequentes a data do balanço.

“A investigação dos eventos subsequentes à data do levantamento do balanço, os quais, por sua relevância possam afetar substancialmente a situação patrimonial e/ou financeira da empresa, é o objetivo deste programa. Essa investigação, e a consequente revelação, é atividade típica da auditoria externa independente, demonstrando, de forma prática e objetiva, uma das finalidades maiores desta atividade profissional.” (FRANCO, 1991, p. 419)

Em vista disto, o trabalho possuirá importância pois tratará de evidenciar como o auditor independente identifica erros e fraudes decorrentes de eventos subsequentes a data do balanço.

Devido ao fato do trabalho ser de natureza teórica, o método que será utilizado é o de pesquisa bibliográfica, baseado na literatura científica. O estudo contempla uma pesquisa qualitativa, de acordo com Yin (2001) “o método é adequado quando envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento”.

A pesquisa é feita com base em um levantamento de materiais publicados referentes ao tema, a partir disto, é feita uma análise onde o assunto pode ser compreendido e os objetivos propostos atingidos. São utilizados livros, artigos publicados, normas e leis existentes, estudos e divulgações que possam contribuir na elaboração do trabalho. Os resultados da pesquisa serão analisados qualitativamente, buscando sempre a relação dos conceitos abordados.

2. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

O Conselho Federal de Contabilidade juntamente com o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, elaborou a NBC T 11.16 – Transações e Eventos Subseqüentes, pois considera que as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, e que a constante evolução e a crescente importância da auditoria, exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização.

Esta norma estabelece que “O auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subseqüentes relevantes ao exame das demonstrações contábeis, mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não-ajustadas ou reveladas adequadamente”. Além disto afirma que existem 3 situações de eventos subseqüentes:

- 1 - Eventos ocorridos entre a a data do término do exercício social e a data da emissão do parecer.
- 2 - Eventos ocorridos depois do término do trabalho de campo e da emissão do parecer e antes da divulgação das Demonstrações Contábeis
- 3 - Eventos conhecidos após a divulgação das Demonstrações Contábeis.

Alguns exemplos de eventos subseqüentes são: aporte de recursos, inclusive como aumento de capital; compra de nova subsidiária ou de participação adicional relevante em investimento anterior; destruição de estoques ou estabelecimento em decorrência de sinistro; alteração do controle societário; perda em contas a receber decorrente da falência do devedor; pagamento ou sentença judicial; combinação de negócios importante após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis ou a alienação de uma subsidiária importante; anúncio de plano para descontinuar uma operação; compras importantes de ativos; anúncio ou início da implementação de reestruturação importante; transações importantes, efetivas e potenciais, envolvendo ações ordinárias subseqüentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis; alterações extraordinariamente grandes nos preços dos ativos ou nas taxas de câmbio após o período contábil a que se referem

as demonstrações contábeis; alterações nas alíquotas de impostos ou na legislação tributária; assunção de compromissos ou de contingência passiva significativa; início de litígio importante, proveniente exclusivamente de eventos que aconteceram após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis; entre outros.

Para formar sua opinião, o Auditor deve considerar:

- “a) os procedimentos da administração para que os eventos sejam divulgados;
- b) os atos e fatos administrativos registrados em atas de reuniões de acionistas, administradores e outros órgãos estatutários;
- c) os informes de qualquer espécie divulgados pela entidade;
- d) a situação de contingências conhecidas e reveladas pela administração e pelos advogados da entidade; e
- e) a existência de eventos não-revelados pela administração nas Demonstrações Contábeis e que tenham efeitos relevantes sobre as mesmas.” (NBC T 11)

O auditor deve considerar o período subsequente a data de término do exercício social como parte normal da Auditoria. Deve planejar e executar procedimentos a fim de identificar os eventos que possam gerar ajustes nas notas explicativas, são procedimentos adicionais aqueles de teste de corte de estoques e pagamentos a credores. A NBC T 11.16.2.2 destaca como procedimento:

- “a) revisão dos procedimentos que a administração estabeleceu para assegurar que eventos subseqüentes sejam identificados;
- b) leitura de atas de assembléia de acionistas ou quotistas, de reunião dos conselhos de administração e fiscal, da diretoria, bem como de comitês executivos e de auditoria, realizadas após o fim do período, e indagação sobre assuntos discutidos nas reuniões e para os quais ainda não se dispõem de atas;
- c) leitura das Demonstrações Contábeis intermediárias posteriores àquelas auditadas e, à medida que for considerado necessário e apropriado, dos orçamentos, das previsões de fluxo de caixa e de outros relatórios contábeis; comparação dessas informações com as constantes nas Demonstrações Contábeis auditadas, na extensão considerada necessária nas circunstâncias. Neste caso, o auditor deve indagar da administração se as informações mais recentes foram elaboradas nas mesmas bases utilizadas nas Demonstrações Contábeis auditadas;
- d) indagação ou ampliação das indagações anteriores, escritas ou verbais, aos advogados da entidade a respeito de litígios e reclamações; e
- e) indagação à administração sobre se ocorreu qualquer evento subsequente que possa afetar as Demonstrações Contábeis e obtenção de carta de responsabilidade, com a mesma data do parecer do auditor.” (NBC T 11)

E cita como exemplos de assuntos a serem indagados: situação atual de itens contabilizados com base em dados preliminares ou não-conclusivos; assunção de novos compromissos, empréstimos ou garantias concedidas; vendas de ativos;

emissão de debêntures ou ações novas ou acordo de fusão, incorporação, cisão ou liquidação de atividades, ainda que parcialmente; destruição de ativos, por exemplo, por fogo ou inundação; desapropriação por parte do Governo; evolução subsequente de contingências e assuntos de maior risco de auditoria; ajustes contábeis inusitados; e ocorrência ou probabilidade de ocorrência de eventos que ponham em dúvida a adequação das práticas contábeis usadas nas Demonstrações Contábeis, como na hipótese de dúvida sobre a continuidade normal das atividades da entidade.

A partir do momento que o parecer é emitido a administração é responsável por informar ao auditor os fatos que possam afetar as demonstrações contábeis. Segundo a NBCT 11.16 “Quando, após a data do Parecer do auditor, mas antes da divulgação das Demonstrações Contábeis o auditor tomar conhecimento de fato que possa afetar de maneira relevante as Demonstrações Contábeis, ele deve decidir se elas devem ser ajustadas, discutir o assunto com a administração e tomar as medidas apropriadas às circunstâncias.”

Após a divulgação das demonstrações contábeis com parecer de auditoria, o auditor não tem responsabilidade de fazer qualquer indagação sobre essas demonstrações.

A NBC TA 560, aprovada pela resolução do CFC n. 1.225/09, estabelece que “O auditor independente deve solicitar à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, uma representação formal de acordo com a NBC TA 580 – Representações Formais, de que todos os eventos subsequentes à data das demonstrações contábeis e que, segundo a estrutura de relatório financeiro aplicável, requerem ajuste ou divulgação, foram ajustados ou divulgados.”

A norma estabelece ainda, que o auditor pode considerar necessário ler os últimos orçamentos disponíveis, previsões de fluxos de caixa e outros relatórios da administração relacionados de períodos posteriores à data das demonstrações contábeis; indagar, ou estender as indagações anteriores verbais ou por escrito, aos consultores jurídicos sobre litígios e reclamações; ou considerar a necessidade de representações formais que cubram determinados eventos subsequentes para corroborar outra evidência de auditoria e assim obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

2.1. Continuidade

Dentre os princípios fundamentais da Contabilidade salientamos o princípio da continuidade. Segundo o Manual de Contabilidade (FIEPECAFI), tal princípio diz que a empresa deve ser avaliada e escriturada na suposição de que a entidade nunca será extinta. As demonstrações contábeis não podem ser desvinculadas dos períodos anteriores e subseqüentes, a vida da empresa é continuada *going concern*, até circunstância esclarecedora em contrário. Seus Ativos devem ser avaliados de acordo com a potencialidade que têm em gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade de suas operações, e não pelo valor que se poderia obter se fossem vendidos no estado em que se encontram.

A NBC T 19.12, baseada neste princípio estabelece que a entidade não deve elaborar suas demonstrações contábeis se sua administração determinar após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que pretende liquidar a entidade, ou deixar de operar ou que não tem alternativa realista senão fazê-lo. A NBC T 19.27 estabelece a apresentação das demonstrações contábeis no caso de não continuidade da empresa.

Cabe ao auditor, avaliar durante a execução dos trabalhos e procedimentos referente aos eventos subsequentes, se estes eventos estão apresentados de forma correta e se eles representam um risco de continuidade na entidade, é a partir disto que o auditor vai opinar sobre as demonstrações contábeis.

A NBC T 19.12 estabelece que se o pressuposto da continuidade não for mais apropriado, o efeito é tão profundo que esta Norma requer uma mudança fundamental nos critérios contábeis adotados, em vez de apenas um ajuste dos valores reconhecidos pelos critérios originais.

Para Boynton (2002, p. 799) “informações que levantam dúvida substancial sobre a pressuposição de continuidade normal das atividades relacionam-se com a incapacidade da entidade em continuar a liquidar suas obrigações no vencimento, sem que, fora do curso normal das operações, tenha que fazer venda substancial de ativos, ou que tenha que reescalonar dívidas, reestruturar as operações em razão de forças externas, ou tomar medidas semelhantes”. E afirma ainda que se existirem dúvidas quanto a continuidade da empresa, o auditor deve buscar informações

sobre os planos da administração para reduzir os efeitos, e também avaliar a probabilidade dos planos serem implementados.

Segundo a NBC TA 570, “ao revisar a avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional, o auditor deve cobrir o mesmo período utilizado pela administração para fazer sua avaliação, conforme exigido pela estrutura de relatório financeiro, por legislação ou regulamentação específica, caso esta determine um período mais longo. Se a avaliação elaborada pela administração, sobre a capacidade de continuidade operacional, cobrir menos de doze meses, a partir da data das demonstrações contábeis, conforme definido na NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, o auditor deve solicitar que a administração estenda o período de avaliação para pelo menos doze meses, a partir daquela data.

3. RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

A partir do momento que um evento subsequente é identificado, a entidade deve ajustar sua demonstração contábil caso seja necessário ou pelo menos mencionar em nota explicativa. Com este objetivo a NBC T 19.12 determina em que situação a norma é aplicável e também estabelece que a entidade não deve elaborar suas demonstrações contábeis segundo o pressuposto da continuidade se os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem às demonstrações indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

3.1. Eventos subsequentes à data do balanço que originam ajustes.

Conforme NBC T 19.12 a entidade deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis para que reflitam os eventos subsequentes que evidenciem condições que já existiam na data final do período contábil a que se referem às demonstrações contábeis.

Abaixo evidenciamos alguns exemplos de eventos relevantes citado no CPC 02 que exigem que a entidade ajuste os valores reconhecidos em suas demonstrações ou reconheça itens que não tenham sido previamente reconhecidos:

- decisão ou pagamento em processo judicial após o final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, confirmando que a entidade já tinha a obrigação presente ao final daquele período contábil.

- indicação de que um ativo estava desvalorizado no final do período contábil, por exemplo: falência de cliente ocorrida após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis normalmente confirma que já existia um prejuízo na conta a receber ao final daquele período, e que a entidade precisa ajustar o valor contábil da conta a receber; e venda de estoque após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis pode proporcionar evidência sobre o valor de realização líquido desses estoques ao final daquele período;

- descoberta de fraude ou erros que mostram que as demonstrações contábeis estavam incorretas.

Entre outros que podemos citar, como um dano ambiental significativo que pode inclusive comprometer a continuidade da empresa.

3.2. Eventos subsequentes à data do balanço que não originam ajustes.

Conforme NBC T 19.12 a entidade não deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis por eventos subsequentes que são indicadores de condições que surgiram após o período contábil a que se referem as demonstrações. A norma cita um exemplo de evento que não origina ajuste:

“... o declínio do valor de mercado de investimentos ocorrido no período compreendido entre o final do período contábil a que se referem as demonstrações e a data de autorização de emissão dessas demonstrações. O declínio do valor de mercado não se relaciona normalmente à condição dos investimentos no final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mas reflete circunstâncias que surgiram no período seguinte. Portanto, a entidade não ajusta os valores reconhecidos para os investimentos em suas demonstrações contábeis.”

Obtivemos no site da CVM, a Demonstração Financeira de 2009 da empresa Yara Brasil Fertilizantes S.A. e verificamos a informação dos eventos subsequentes divulgados refere-se a uma expectativa para 2010 não sendo necessário o ajuste no exercício de 2009:

“A Companhia pretende alienar para uma sociedade controlada pela Vale S.A. (“Compradora”), sua participação direta e indireta de 15,5% na Fertilizantes Fosfatados S.A. (“Fosfértil”) por US\$785 milhões, bem como sua participação societária na IFC -Indústria de Fosfatados Catarinense (projeto Anitápolis de rocha de fosfato), condicionada à conclusão da compra da Bunge Participações e Investimentos S.A. pela Compradora.”

A companhia Vale S.A. divulgou a mesma informação na nota explicativa de eventos subsequentes, conforme consulta ao site da CVM.

“Em janeiro de 2010, a Vale celebrou contrato de compra com a Bunge Fertilizantes S.A. e com Bunge Brasil Holdings B.V. para adquirir 100% das ações em circulação da Bunge Participações e Investimentos S.A. (BPI), uma Companhia com ativos no Brasil e investimento na Fertifos Administração e Participações S.A. (Fertifos), que detém 42,3% do capital da Fertilizantes Fosfatados S.A. – Fosfertil (Fosfertil) por US\$ 3,8 bilhões (equivalentes a R\$ 6.6 bilhões) a serem pagos em dinheiro. A transação está sujeita às condições precedentes usuais, como algumas aprovações de órgãos governamentais competentes. Adicionalmente, como parte dessa aquisição, celebramos contrato de opções de compra e venda de ações para adquirir ações adicionais de emissão da Fertifos Administração e Participações S.A. (Fertifos) com Fertilizantes Heringer S.A. –Heringer (preço de exercício US\$ 2,4 (equivalentes a R\$ 4.2)) , Fertilizantes do Paraná Ltda. – Fertipar (preço de exercício US\$ 39,5 (equivalentes a R\$ 69)) e Yara Brasil Fertilizantes S.A. (preço de exercício US\$ 785,1 (equivalentes a R\$ 1.367)). Esses contratos nos concedem o direito de comprar 16,3% da participação na Fosfertil e também estão sujeitas a algumas condições dentre as quais a efetiva aquisição do negócio de fertilizantes do grupo Bunge no Brasil.”

O CPC 24 aponta exemplos de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes, os quais normalmente resultam em divulgação:

- combinação de negócios importante após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis (o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios exige divulgação específica em tais casos) ou a alienação de uma subsidiária importante;

- plano para descontinuar uma operação;

- compras importantes de ativos, classificação de ativos como mantidos para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, outras alienações de ativos ou desapropriações de ativos importantes pelo governo;

- destruição por incêndio de instalação de produção importante após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis;

- anúncio ou início da implementação de reestruturação importante. Conforme o CPC 25 reestruturação é um programa planejado e controlado pela administração e que altera materialmente: o âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou a maneira como o negócio é conduzido. Por exemplo: venda ou extinção de uma linha de negócios; fechamento de locais de negócios de um país ou região ou a realocação das atividades de negócios de um país ou região para outro; mudanças

na estrutura da administração, por exemplo, eliminação de um nível gerencial; e reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.

- transações importantes, efetivas e potenciais, envolvendo ações ordinárias subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis;

- alterações extraordinariamente grandes nos preços dos ativos ou nas taxas de câmbio após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis;

- alterações nas alíquotas de impostos ou na legislação tributária, promulgadas ou anunciadas após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que tenham efeito significativo sobre os ativos e passivos fiscais correntes e diferidos (ver Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro);

- assunção de compromissos ou de contingência passiva significativa, por exemplo, por meio da concessão de garantias significativas;

- início de litígio importante, proveniente exclusivamente de eventos que aconteceram após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

3.3. Dividendos

Segundo a NBC 19.12 na hipótese da entidade declarar dividendos após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como passivo ao final daquele período. Estes dividendos devem ser divulgados em notas explicativas, de acordo com a NBC T 19.27 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

No site da CVM, obtivemos a Demonstração Financeira do 1º trimestre de 2010 da empresa Gerdau S.A. e verificamos a informação dos dividendos na nota explicativa de eventos subsequentes:

“Em 03/05/2010, a Diretoria efetuou a proposta relativa à antecipação de dividendos a serem pagos por conta do resultado do primeiro trimestre deste exercício, na forma de juros sobre capital próprio, que serão calculados e creditados sobre as posições detidas pelos acionistas em 17/05/2010, no montante de R\$ 170.295 (R\$ 0,12 por ação ordinária e preferencial), com pagamento previsto para 27/05/2010 e se constituirão em

antecipação ao dividendo mínimo estatutário, a qual será submetida ao Conselho de Administração em 06/05/2010.”

Desta forma a divulgação atende as exigências da norma, sendo divulgada porém não reconhecida em seu passivo.

4. DIVULGAÇÃO

É importante que seja feito uma atualização sobre as condições existentes no final do período. Conforme a NBC T 19.12 “se a entidade, após o período a que se referem as demonstrações contábeis, receber informações sobre condições que existiam até aquela data, deve atualizar a divulgação que se relaciona a essas condições, à luz das novas informações.”

Conforme a norma em alguns casos, a entidade precisa atualizar a divulgação de suas demonstrações contábeis de modo que reflitam as informações recebidas após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mesmo quando as informações não afetam os valores reconhecidos nessas demonstrações. Um exemplo da necessidade de atualização de divulgação é quando fica disponível, após o período contábil a que se referem as demonstrações, evidência de contingência passiva que existia ao final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

Para os eventos subsequentes que não originam ajustes a norma comenta:

“Se os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis são significativos, mas não originam ajustes, sua não divulgação pode influenciar as decisões econômicas a serem tomadas pelos usuários com base nessas demonstrações. Consequentemente, a entidade deve divulgar as seguintes informações para cada categoria significativa de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes:

(a) a natureza do evento;

(b) a estimativa de seu efeito financeiro ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.” (NBC T 19.12)

Nas demonstrações financeiras os eventos subsequentes são evidenciados em nota explicativa. No Parecer de Auditoria a divulgação do evento subsequente vai estar apresentada dependendo do momento que o evento for identificado:

- Durante os trabalhos de Auditoria:

“Quando tomar conhecimento de eventos que afetam de maneira relevante as Demonstrações Contábeis, o auditor deve verificar se eles foram, apropriadamente, contabilizados e, adequadamente, divulgados nas Demonstrações Contábeis. Quando tais eventos não receberem tratamento adequado nas Demonstrações Contábeis, o auditor deve discutir com a administração a adoção das providências necessárias para corrigir tal situação. Caso a administração decida não tomar as providências necessárias, o auditor deve emitir seu Parecer com ressalva ou adverso.”(NBC T 11.16)

- Durante as transações e eventos ocorridos após emissão do parecer, e a divulgação das demonstrações contábeis:

“11.16.3.3. Quando a administração alterar as Demonstrações Contábeis, o auditor deve executar os procedimentos necessários nas circunstâncias e fornecer a ela novo parecer sobre as Demonstrações Contábeis ajustadas. A data do novo parecer do auditor não deve ser anterior àquela em que as demonstrações ajustadas foram assinadas ou aprovadas pela administração, e, conseqüentemente, os procedimentos mencionados nos itens anteriores devem ser estendidos até a data do novo Parecer do auditor. Contudo, o auditor pode decidir por emitir seu Parecer com dupla data, como definido na NBC T 11.18 – Parecer dos Auditores Independentes.

11.16.3.4. Quando a administração não alterar as Demonstrações Contábeis nos casos em que o auditor decidir pela necessidade de sua alteração e o seu Parecer não tiver sido liberado para a entidade, ele deve revisá-lo e, se for o caso, expressar opinião com ressalva ou adversa.

11.16.3.5. Quando o Parecer do auditor tiver sido entregue à administração, o auditor deve solicitar a esta que não divulgue as Demonstrações Contábeis e o respectivo Parecer. Se as Demonstrações Contábeis forem, posteriormente, divulgadas, o auditor deve avaliar a adoção de medidas a serem tomadas em função dos seus direitos e das suas obrigações legais. Entre essas medidas, inclui-se, como mínimo, comunicação formal à administração no sentido de que o Parecer, anteriormente, emitido não mais deve ser associado às Demonstrações Contábeis não-retificadas; a necessidade de comunicação aos órgãos reguladores depende das normas aplicáveis em cada caso.” (NBC t 11.16)

- Durante as transações e eventos conhecidos após a divulgação das demonstrações contábeis:

“11.16.4.2. Quando, após a divulgação das Demonstrações contábeis, o auditor tomar conhecimento de fato anterior à data do seu Parecer e que, se fosse conhecido naquela data, poderia tê-lo levado a emitir o documento com conteúdo diverso do que foi, o auditor deve decidir se as Demonstrações Contábeis precisam de revisão, discutir o assunto com a administração e tomar as medidas apropriadas às circunstâncias.

11.16.4.3. Quando a administração alterar as Demonstrações Contábeis divulgadas, o auditor deve:

- a) executar os procedimentos de auditoria necessários às circunstâncias;
- b) revisar as medidas tomadas pela administração para assegurar que qualquer pessoa que tenha recebido as Demonstrações Contábeis, anteriormente, emitidas, juntamente com o respectivo Parecer do auditor, seja informada da situação; e
- c) emitir um novo Parecer sobre as Demonstrações Contábeis alteradas,

indicando em parágrafo, após o de opinião, os motivos da reemissão desse Parecer com referência à nota das Demonstrações Contábeis que esclarece a alteração efetuada nas Demonstrações Contábeis. Neste caso, são aplicáveis as considerações sobre a data do novo Parecer mencionadas no item anterior.

11.16.4.4. Quando a administração não tomar as medidas necessárias para assegurar que qualquer pessoa que tenha recebido as Demonstrações Contábeis, anteriormente, divulgadas, juntamente com o correspondente Parecer do auditor, seja informada da situação, e quando a administração não alterar as Demonstrações Contábeis nas circunstâncias em que o auditor considera necessária sua alteração, ele deve informar à administração que poderá tomar medidas para impedir que seu Parecer seja utilizado por terceiros, resguardando, assim, seus direitos e obrigações legais. Entre essas medidas, inclui-se, como mínimo, comunicação formal à administração de que o Parecer, anteriormente, emitido não mais deve ser associado às Demonstrações Contábeis não-retificadas. A necessidade de comunicação aos órgãos reguladores depende das normas aplicáveis em cada caso.

11.16.4.5. Em certas situações, o auditor pode julgar desnecessária a alteração das Demonstrações Contábeis e a emissão de novo Parecer, como, por exemplo, quando estiver iminente a emissão das Demonstrações Contábeis relativas ao período seguinte, desde que elas contemplem os necessários ajustes e/ou contenham as informações normalmente divulgadas.”

A carta de responsabilidade da administração de acordo com a resolução do CFC 1.054 – NBC T 11.17, é um documento emitido pelos administradores da entidade auditada e endereçada ao auditor independente, confirmando as informações e dados fornecidos, as bases de preparação, apresentação e divulgação das demonstrações contábeis submetidas à auditoria.

Nem todas as evidências podem ser obtidas através de documentos, mas também a partir de informações verbais da administração, e carta existe para formalizar estas informações. Alguns fatos podem limitar o escopo da Auditoria:

- a) Caso o auditor não obtiver evidências sobre os fatos relevantes, independente da existência da carta;
- b) Caso a Administração se recuse a emitir a Carta;
- c) Se a administração transmitiu em informação verbal, mas se recusa a confirmá-la por escrito.

Portanto a carta que deve ser emitida no final da auditoria com a mesma data do parecer de auditoria sobre as demonstrações contábeis a que se refere, constitui papel de trabalho do auditor, deve ser assinada pelo membro da administração que tiver a responsabilidade primária sobre a Entidade e seus aspectos financeiros e

pelo contabilista. Por isto sua finalidade é resumir no final de um período todas as informações relevantes que dizem respeito a uma das demonstrações contábeis. E tem por objetivo:

- Atender às Normas de Auditoria Independente;
- Obter evidência auditorial por escrito;
- Delimitar as responsabilidades do Auditor e da Administração;
- Dar mais confiabilidade as informações verbais obtidas durante a auditoria;
- Dar garantias ao auditor independente quanto às responsabilidades posteriores à realização do trabalho;
- Possibilitar esclarecimento sobre pontos não constantes das demonstrações contábeis.

Nesta carta, a administração deve informar se tem conhecimento de algum evento subsequente a data do término de exercício, que possa influenciar na divulgação das demonstrações contábeis.

5. CONCLUSÃO

No momento da realização de uma auditoria, entre outros procedimentos executados considerados relevantes frente as demonstrações contábeis auditadas, o auditor deve aplicar procedimentos específicos sobre os eventos subsequentes. A ocorrência de um evento, mesmo após o fechamento do período pode alterar as expectativas da empresa ou até mesmo representar um risco de continuidade da empresa.

Quando o auditor identifica uma situação caracterizada como subsequente, através de algum procedimento de auditoria ou através de informação fornecida pela entidade auditada, o auditor deve avaliar o risco que este eventos pode acusar para a empresa. Deve analisar os impactos que este evento pode causar para a entidade e seus investidores, mensurando o valor do ajuste caso seja necessário, ou analisando a divulgação em nota explicativa feita pela entidade.

Por isto, este assunto merece atenção e cuidado, tanto da parte do auditor como da entidade. A legislação vem aprimorando-se, a fim de obtermos cada vez mais demonstrações contábeis confiáveis e claras, para que o investidor, o financiador e os demais usuários das demonstrações financeiras possam ter maior segurança nas informações apresentadas pelas as empresas.

O presente trabalho teve por objetivo básico, a partir de revisão bibliográfica, apresentar considerações sobre eventos subsequentes relevantes nos trabalhos de auditoria que visam emissão de parecer de demonstrações contábeis. Portanto o mesmo não pretende esgotar o assunto, pois pode ser examinado tendo como base outros aspectos ora não abordados.

REFERÊNCIAS

BOYNTON, William. C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL; Walter G. **Auditoria**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Leis n. 6.404/76; 11.638/07 e 11.941/09.**

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Princípios COSRA para a supervisão de auditores independentes.** Disponível em:

<<http://www.cvm.gov.br/port/relinter/cosra/audit-p.asp>>. Acesso em: 02 de maio de 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas de auditoria independente. **Resolução no. 1.225 de 04.12.09** - NBC TA 560.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas de auditoria independente. **Resolução no. 1.226 de 04.12.09** - NBC TA 570.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas de auditoria independente. **Resolução no. 820 de 17.12.97** - NBC T 11.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas de auditoria independente. **Resolução no. 1.040 de 22.09.05** - NBC T 11.16.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas de auditoria independente. **Resolução no. 1.054 de 08.11.05** - NBC T 11.17.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas de auditoria independente. **Resolução no. 1.088 de 27.02.07** - NBC T 19.12.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas de auditoria independente. **Resolução no. 1.185 de 15.09.09** - NBC T 19.27.

CPC 02. Comitê de Pronunciamentos Contábeis, **Pronunciamentos Técnicos**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em: 02 de maio de 2010.

CPC 24. Comitê de Pronunciamentos Contábeis, **Pronunciamentos Técnicos**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em: 02 de maio de 2010.

CPC 25. Comitê de Pronunciamentos Contábeis, **Pronunciamentos Técnicos**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em: 02 de maio de 2010.

CPC 31. Comitê de Pronunciamentos Contábeis, **Pronunciamentos Técnicos**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em: 02 de maio de 2010.

CVM. **Deliberação CVM Nº 505**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiato.asp?File=%5Cdeli%5Cdeli505.htm>>. Acesso em: 15 de maio de 2010.

FIPECAFI, **Manual de Contabilidade das Sociedade por Ações**. São Paulo: Atlas, 2008.

FRANCO, Hilário. **Auditoria contábil**, 2ª edição, São Paulo, Ed. Atlas, 1991.

GOUVEIA, Nelson. **Contabilidade**, São Paulo, Ed. Mc Graw Hill, 1982.

IAS 10 – Events After the Reporting Period. Disponível em: <<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/6B8638F3-A408-4FD0-B8DC-4D394BD5D1D6/0/IAS10.pdf>>. Acesso em: 15 de maio de 2010.

Norma e Procedimento de Contabilidade. **NPC 10: Eventos subsequentes à data do balanço patrimonial**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador=1733>>. Acessado em: 02 de maio de 2010.

Normas de Procedimentos de Auditoria. **NPA 01: Parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npa1.htm>>. Acessado em: 02 de maio de 2010.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**, São Paulo, Ed. Atlas, 1995.

SÁ, Antonio Lopes de. **Auditoria de balanços: obra pioneira no Brasil sobre as fraudes constatadas pela auditoria de balanços**, 3ª edição, São Paulo, Ed. Atlas, 1973.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**, Editora Atlas, São Paulo, 1998.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à auditoria**, São Paulo, Ed. Atlas, 1988.

YIN, R. **Estudo de caso: Planejamento e Métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2001. 2ª edição.