

1.1. Introdução

A auditoria independente de demonstrações contábeis objetiva validar, certificar a adequação dessas demonstrações face às normas brasileiras de contabilidade e às práticas contábeis em vigor no Brasil.

Ao estudarmos o ciclo de vida das empresas, percebemos que boa parte delas atravessa as seguintes fases, com características pertinentes a cada uma delas: (1) surgimento, caracterizada por seu pequeno tamanho, sem estrutura formalizada e com decisões tomadas de maneira intuitiva, pouco formalizada, geralmente levadas a efeito por seu proprietário, que desenvolve diversas funções da empresa – comercial, financeira, de segurança, técnica e administrativa; (2) crescimento ou expansão, com os negócios indo de vento em popa, mormente em função da flexibilidade (capacidade adaptativa) da empresa; (3) burocratização, com a sedimentação das normas e departamentalização; (4) flexibilização (uma tentativa de resgate das características positivas que marcavam os primeiros passos da entidade); e, por fim, o (5) declínio.

Durante a fase inicial, conforme mencionado, o proprietário confunde-se com a figura do administrador profissional (no sentido weberiano). Assim, dispõe dos recursos “debaixo de suas asas”, de forma que a gestão ocorre de maneira mais ou menos simplificada. Com o crescimento da empresa e a conseqüente separação das figuras do proprietário e do administrador, a situação se modifica: o acionista, agora afastado dos negócios, anseia certificar-se se as transações efetuadas pela empresa estão adequadamente refletidas nos documentos contábeis, principais veículos informacionais das entidades. Daí a necessidade da auditoria: atestar a regularidade das informações evidenciadas.

Uma vez que as demonstrações são elaboradas consoante as disposições do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, do Ibracon (Instituto dos Auditores Independentes – antigo Instituto Brasileiro de Contabilistas), da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, do Banco Central – Bacen, da Superintendência de Seguros Privados – Susep e da Lei, em especial a de nº 6.404, de 1976 – Lei das S/A, diversos diplomas legais devem ser consultados quando da verificação efetuada pelo auditor independente, razão pela qual a profissão somente pode ser exercida por contadores (bacharéis em Ciências Contábeis) devidamente certificados e regularmente inscritos no CFC.

Dentre os **demonstrativos** a serem analisados pelos auditores, é possível destacar: o (1) Balanço Patrimonial – BP, a (2) Demonstração de Resultado do Exercício – DRE, a (3) Demonstração de Fluxo de Caixa – DFC¹ e a (4) Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados – DLPA, obrigatórios para praticamente todas as sociedades anônimas de capital fechado. As S/A de capital aberto (que negociam ações na “Bolsa”), além dessas demonstrações, devem apresentar, também, a Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL. Vale ressaltar que isso não ilide a responsabilidade de elaboração de outros demonstrativos específicos, obrigatórios para entidades com regulamentação específica, tais como instituições financeiras, entidades de previdência privada e outras.

No que concerne à **nomenclatura** das demonstrações, a expressão “demonstrações contábeis” é utilizada para referir-se às informações contábeis que, no Brasil, abrangem o balanço patrimonial e às demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos ou outras aplicáveis a setores específicos de atividade ou requeridas por órgãos reguladores, as quais, juntamente com as notas explicativas correspondentes, formam um conjunto de dados e informações básicas sobre os quais o auditor emite seu parecer. Entretanto, a legislação societária e, posteriormente, a legislação fiscal e outras, consagraram o uso da expressão “demonstrações financeiras” para o mesmo conjunto de informações. Assim, a expressão “demonstrações financeiras” tem exatamente o sentido da expressão “demonstrações contábeis”, e vice-versa.

De acordo com o CFC, a auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que têm 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. **Na ausência de disposições específicas, prevalecem as práticas já consagradas pela profissão contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.**

Salvo declaração expressa em contrário, consoante do parecer, entende-se que o auditor considera adequadas e suficientes, para o entendimento dos usuários, as informações divulgadas nas demonstrações contábeis, tanto em termos de conteúdo quanto de forma.

Vale ressaltar 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, sendo de exclusiva responsabilidade de contador (bacharel) registrado no Conselho Regional de Contabilidade.

O auditor verifica se as transações efetuadas pela entidade (o passado) estão adequadamente registradas e evidenciadas nas demonstrações. Não tem como foco principal, portanto, o futuro da empresa (análise prospectiva), muito embora em alguns

¹ No final do exercício de 2007, foi promulgada a Lei nº 11.638, de 2007, alterando alguns aspectos significativos da Lei nº 6.404, de 1976. Dentre eles, houve a substituição da DOAR pela DFC.

momentos isto deva ser validado por ele. É o caso, por exemplo, do risco de continuidade e das contingências, eventos aos quais o auditor dá razoável importância, como veremos mais à frente.

1.2. Independência

A fim de que a opinião da entidade de auditoria seja isenta, imparcial, deve ele ser independente (quando externo) ou autônomo (quando interno), emitindo sua opinião de forma isenta. Isso significa que não deve ser vinculado à entidade auditada. Se, por algum motivo, pairarem dúvidas acerca deste atributo, **o ideal é que ele renuncie ao trabalho**. A título de exemplo, o CFC elenca algumas situações que, ocorrendo, impossibilitam a entidade de auditoria (pessoa física ou jurídica, individual ou em rede) de realizar o trabalho, dentre as quais é possível destacar:

- vínculo conjugal, parentesco em linha reta sem limite de grau, colateral até o terceiro e por afinidade até o segundo com pessoas-chave da organização e empregados responsáveis pela contabilidade;
- interesse financeiro, imediato ou mediato;
- relação de trabalho nos dois últimos anos;
- ser sócio ou acionista.

O rol acima é **meramente exemplificativo**, pois qualquer situação, mesmo não enumerada, que implique perda de independência impede o auditor de realizar os trabalhos.

Vale ressaltar que essa **independência alcança o responsável técnico pelos trabalhos (sócio-contador que dirige o serviço)**. Dessa forma, se necessário for (caracterizada a falta de independência), deverá a empresa de auditoria trocá-lo.

No âmbito das companhias abertas, ao realizar o trabalho o auditor deverá considerar além da entidade auditada as “entidades relacionadas” a esta (controladora, controlada e outras onde exista interesse financeiro), conforme determinação do CFC.

A partir da Instrução nº 308, de 1999, da CVM, foi iniciado no país o rodízio das empresas de auditoria. Assim, **o tempo máximo que uma empresa de auditoria pode prestar serviço a um mesmo cliente é de 5 anos. A partir daí, deverá haver um intervalo de pelo menos 3 anos para restabelecer a relação com o auditado.**

A CVM (autarquia que regulamenta o mercado de capitais) explicita que **não poderão realizar auditoria independente o auditor independente – pessoa física, os sócios e os demais integrantes do quadro técnico de auditor independente – pessoa jurídica quando ficar configurada, em sua atuação na entidade auditada, suas controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo econômico, a infringência às normas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC relativas à independência**. Neste diapasão, é **vedado** ao auditor independente e às pessoas físicas e jurídicas a ele ligadas, conforme definido nas

normas de independência do CFC, em relação às entidades cujo serviço de auditoria contábil esteja a seu cargo:

- I. **adquirir ou manter títulos** ou valores mobiliários de emissão da entidade, suas controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo econômico; ou
- II. **prestar serviços de consultoria** que possam caracterizar a perda da sua objetividade e independência.

São exemplos de serviços de consultoria:

- a) **assessoria à reestruturação** organizacional;
- b) **avaliação de empresas**;²
- c) **reavaliação** de ativos;
- d) **determinação de valores para efeito de constituição de provisões ou reservas técnicas** e de provisões para contingências;
- e) **planejamento tributário**;
- f) **remodelamento dos sistemas** contábil, de informações e de controle interno; ou
- g) **qualquer outro produto ou serviço que influencie ou que possa vir a influenciar as decisões** tomadas pela administração da instituição auditada.

É importante ressaltar que a independência exige a independência de pensamento (objetividade e integridade na realização dos exames e emissão de opinião) e a aparência de independência (evitando que terceiros possam questionar a idoneidade do auditor). Em algumas situações, ela pode ser afetada por ameaças de interesse próprio, auto-revisão, defesa de interesses da entidade auditada, familiaridade e intimidação, conforme as definições abaixo:

- Ameaça de interesse próprio ocorre quando uma entidade de auditoria ou um membro da equipe de auditoria poderia auferir benefícios de um interesse financeiro na entidade auditada, ou outro conflito de interesse próprio com essa entidade auditada.
- Ameaça de auto-revisão ocorre quando o resultado de um trabalho anterior precisa ser reanalisado ao serem tiradas conclusões sobre o trabalho de auditoria ou quando um membro da equipe de auditoria era, anteriormente, administrador ou diretor da entidade auditada, ou era um funcionário cujo cargo lhe permitia exercer fluência direta e importante sobre o objeto do trabalho de auditoria.
- Ameaça de defesa de interesses da entidade auditada ocorre quando a entidade de auditoria ou um membro da equipe de auditoria defende ou parece defender

² O inciso II teve sua eficácia suspensa em relação às empresas de auditoria no Estado de São Paulo, por força de decisão judicial proferida em mandado de segurança impetrado pelo SINDICATO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS (Processo nº 1999.61.00.037305-6, em curso perante a 1ª Vara Federal de São Paulo), bem como em relação à empresa ERNST & YOUNG AUDITORES INDEPENDENTES, por força de decisão proferida em mandado de segurança por ela impetrado (Processo nº 1999.61.00.029964-6, em curso perante a 9ª Vara Federal de São Paulo). A CVM apresentou os competentes recursos em ambos os processos perante do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, os quais se encontram pendentes de julgamento.

a posição ou a opinião da entidade auditada, a ponto de comprometer ou dar a impressão de comprometer a objetividade. Pode ser o caso da entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria que subordina seu julgamento ao da entidade auditada.

- Ameaça de familiaridade ocorre quando, em virtude de um relacionamento estreito com uma entidade auditada, com seus administradores, com diretores ou com funcionários, uma entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria passam a se identificar, demasiadamente, com os interesses da entidade auditada.
- Ameaça de intimidação ocorre quando um membro da equipe de auditoria encontra obstáculos para agir, objetivamente e com ceticismo profissional devido a ameaças, reais ou percebidas, por parte de administradores, diretores ou funcionários de uma entidade auditada.

Sendo identificadas (exceto aquelas claramente insignificantes), devem ser definidas e aplicadas salvaguardas adequadas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Nesse diapasão, as entidades de auditoria devem instituir políticas e procedimentos relativos às comunicações de independência com os organismos de governança da entidade auditada. No caso da auditoria de entidades registradas em bolsas de valores, a entidade de auditoria deve comunicar, formalmente, ao menos uma vez por ano, todos os relacionamentos e as outras questões entre a entidade de auditoria, as entidades de auditoria por rede e a entidade auditada que, de acordo com o julgamento profissional da entidade de auditoria, podem ser consideradas, em uma perspectiva razoável, como afetando a independência.

Havendo **perda de independência**, as ações disponíveis para eliminá-la compreendem (1) a alienação do interesse financeiro e (2) o afastamento do membro envolvido.

Além dessas situações, podem ser mencionadas outras como características de perda de independência, elencadas a seguir:

- a) operações de créditos e garantias com a entidade auditada: por exemplo, quando o auditor efetua o trabalho em um administradora de cartão de crédito (a exceção fica por conta de pequenos empréstimos – até 20 salários-mínimos – e caracterizem uma operação usual da auditado);
- b) relacionamentos comerciais com a entidade auditada;
- c) relacionamentos familiares e pessoais com a entidade auditada;
- d) atuação como administrador ou diretor de entidade auditada.

1.3. Rodízio de auditores

Por determinação do CFC, a utilização dos mesmos profissionais de liderança (sócio, diretor e gerente) na equipe de auditoria, numa mesma entidade auditada, por longo período, pode gerar perda da objetividade e do ceticismo, necessários na

auditoria. O risco dessa perda deve ser eliminado, adotando-se a rotação, a cada intervalo menor ou igual a 5 anos consecutivos, das lideranças da equipe de trabalho de auditoria, que somente devem retornar à referida equipe após o intervalo mínimo de 3 anos. Essa regra vale, também, para as empresas de auditoria. Assim, uma empresa de auditoria pode prestar serviços para um mesmo cliente por um prazo máximo de 5 anos. A partir daí, deverá haver um intervalo de, pelo menos, 3 anos.

1.4. Sigilo

As informações obtidas na realização dos trabalhos estão protegidas pelo sigilo. Isso significa que o auditor não poderá divulgá-las em nenhuma circunstância, devendo resguardá-lo, em especial, em quatro situações: entre auditores, entre auditor e terceiros, entre auditor e organismos fiscalizadores e entre auditor e entidade auditada (respeitando os níveis de informação existentes na entidade). As exceções à não-divulgação são duas: em decorrência de ordem judicial e quando autorizado formalmente pela própria auditada, por pessoa com competência para autorizar e esclarecendo de maneira minuciosa a informação a ser repassada.

É importante ressaltar que o dever de manter o sigilo prevalece:

- a) para os auditores, mesmo depois de terminados os compromissos contratuais;
- b) para os contadores designados pelo CFC, pela CVM e por outros órgãos fiscalizadores, mesmo após o término do vínculo empregatício ou funcional; e
- c) para os Conselheiros do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade, mesmo após o término dos respectivos mandatos.

1.5. Responsabilidade

O contador na função de auditor assume as seguintes responsabilidades:

- a) **profissional**: referente ao exercício da profissão. Caso trabalhe com inobservância das normas regulamentares, poderá sofrer sanções por parte do CRC, tais como advertência, suspensão e, até mesmo, a cassação do registro;
- b) **cível**: se causar prejuízo a terceiros, poderá vir a ser responsável e ter que indenizá-los;
- c) **trabalhista**: poderá vir a ter seu contrato de trabalho rescindido;
- d) **penal**: em caso de má-fé, poderá sofrer uma representação oriunda do Ministério Público.

É preciso destacar que a responsabilidade do auditor fica restrita à sua competência empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis **profissional**, quando o especialista legalmente habilitado for contratado pela entidade auditada, sem vínculo, quando tal fato for mencionado em seu parecer.

1.6. Competência técnico-profissional

Antes de aceitar o trabalho, o auditor deverá obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação, junto à administração, da estrutura organizacional, da complexidade das operações e do grau de exigência requerido, para a realização do trabalho de auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a assumir a responsabilidade pelo trabalho a ser realizado. Esta avaliação deve ficar evidenciada de modo a poder ser comprovado o grau de prudência e zelo na contratação dos serviços. O auditor **deve recusar** os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialistas em outras áreas, em face da especialização requerida e dos objetivos do contratante.

Recentemente, foi regulamentado pelo CFC o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), com vistas à atuação na área da auditoria independente. Será administrado por uma Comissão Administradora do Exame (CAE), formada por cinco membros efetivos e cinco membros suplentes, que sejam contadores, com comprovada atuação na área de Auditoria Independente de Demonstrações Contábeis, e estejam inscritos no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), sendo três efetivos e três suplentes indicados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e dois efetivos e dois suplentes indicados pelo Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, com mandato de 2 anos, renováveis para mais um mandato consecutivo. Dentre suas atribuições, podem-se destacar:

- a) estabelecer as condições, o formato e o conteúdo dos exames e das provas que serão realizadas;
- b) dirimir dúvidas a respeito do Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e resolver situações não-previstas nesta norma, submetendo-as ao Plenário do Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- c) zelar pela confidencialidade dos exames, pelos seus resultados e por outras informações relacionadas;
- d) emitir relatório até 60 dias após a conclusão de cada exame, a ser encaminhado para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que o encaminhará à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), ao Banco Central do Brasil e ao Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;
- e) decidir, em primeira instância administrativa, sobre os recursos apresentados.

No que concerne à forma e ao conteúdo, o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) será composto de prova escrita, contemplando questões para respostas objetivas e questões para respostas dissertativas, sendo exigidos conhecimentos nas seguintes áreas:

- a) Legislação e Ética Profissional;
- b) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- c) Auditoria Contábil;
- d) Legislação Societária;
- e) Legislação e normas de organismos controladores do mercado;
- f) Língua Portuguesa aplicada (conteúdo programático).

Vale ressaltar que os contadores que pretenderem atuar em auditoria de instituições reguladas pelo Banco Central do Brasil (Bacen) deverão, ainda, se submeter à prova específica sobre:

- a) legislação e normas emitidas pelo Banco Central do Brasil (Bacen);
- b) conhecimentos da área de instituições reguladas pelo Banco Central do Brasil (Bacen);
- c) Contabilidade bancária.

No que tange à aprovação e à periodicidade, o candidato **será aprovado se obtiver, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) dos pontos possíveis**, sendo aplicado duas vezes em cada ano, nos meses de maio e novembro, em data e hora fixados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no Edital.

1.7. Uso do trabalho de especialistas

Quando o auditor independente faz uso de especialistas que sejam seus empregados, estes devem ser considerados como tal, e não como auxiliares do processo de auditoria, com a conseqüente **necessidade de supervisão**. Assim, nessas circunstâncias, o auditor independente necessita aplicar os procedimentos previstos nesta norma, mas não necessita avaliar sua competência profissional a cada trabalho onde estes se envolvam.

Durante a auditoria, o auditor independente pode necessitar obter, em conjunto com a entidade auditada ou de forma independente, evidências para dar suporte às suas conclusões. Exemplos dessas evidências, na forma de relatórios, opiniões ou declarações de especialistas são:

- a) avaliações de certos tipos de ativos, como, por exemplo, terrenos e edificações, máquinas e equipamentos, obras de arte e pedras preciosas;
- b) determinação de quantidades ou condições físicas de ativos, como, por exemplo, minerais estocados, jazidas e reservas de petróleo, vida útil remanescente de máquinas e equipamentos;
- c) determinação de montantes que requeiram técnicas ou métodos especializados, como, por exemplo, avaliações atuariais;
- d) medição do estágio de trabalhos completados ou a completar em contratos em andamento;

e) interpretações de leis, de contratos, de estatutos ou de outros regulamentos.

Ao determinar a necessidade de utilizar-se do trabalho de especialistas, o auditor independente **deve considerar**:

- a) **a relevância** do item da demonstração contábil que está sendo analisada;
- b) **o risco de distorção** ou erro, levando em conta a natureza e a complexidade do assunto que sendo analisado;
- c) **conhecimento da equipe de trabalho** e experiência prévia dos aspectos que estão sendo considerados; e
- d) **a quantidade e qualidade de outras evidências** de auditoria disponíveis para sua análise.

Ao planejar o uso do trabalho de um especialista, o auditor independente deve avaliar a competência do especialista em questão. Isso envolve avaliar:

- a) se o especialista tem certificação profissional, licença ou registro no órgão de classe que se lhe aplica; e
- b) sua experiência e reputação no assunto em que o auditor busca evidência de auditoria.

O auditor deve avaliar, ainda, a objetividade do especialista. O risco de que a objetividade do especialista seja prejudicada **aumenta quando**:

- a) **o especialista é empregado da entidade auditada**; ou
- b) **o especialista é, de alguma forma, relacionado à entidade auditada**, como, por exemplo, ser financeiramente dependente desta ou detendo investimento na mesma.

Dessa forma, se o auditor tiver dúvidas quanto à competência profissional ou à objetividade do especialista, deve discutir suas opiniões com a administração da entidade auditada e considerar a necessidade de aplicar procedimentos adicionais de auditoria ou buscar evidências junto a outros especialistas de sua confiança.

O Conselho destaca, por oportuno, que o auditor independente deve obter evidência adequada de que o alcance do trabalho do especialista é suficiente para fins de sua auditoria. Tal evidência pode ser obtida por meio de revisão dos termos de contratação geralmente fornecidos pela entidade auditada ao especialista ou contrato entre as partes. Tais termos geralmente cobrem assuntos, tais como:

- a) objetivo e alcance do trabalho do especialista;
- b) descrição dos assuntos específicos que o auditor independente espera que o especialista cubra em seu trabalho;
- c) o uso pretendido, por parte do auditor independente, do trabalho do especialista, incluindo a eventual possibilidade de divulgação a terceiros de sua identidade e seu envolvimento;
- d) o nível de acesso a registros e arquivos a serem utilizados pelo especialista, bem como eventuais requisitos de confidencialidade;

- e) esclarecimentos sobre eventuais relacionamentos entre a entidade auditada e o especialista, se houver;
- f) informação sobre premissas e métodos a serem empregados pelo especialista e sua consistência com aqueles empregados em períodos anteriores.

Caso esses assuntos não estejam claramente informados, o auditor independente deverá considerar formular comunicação diretamente ao especialista, como forma de obter evidência apropriada para seus fins. Dentre suas atribuições, deve o auditor independente aferir a qualidade e a suficiência do trabalho do especialista como parte da evidência de auditoria relacionada ao item da demonstração contábil sob análise. Isso envolve uma avaliação sobre se a substância das conclusões do especialista foi adequadamente refletida nas demonstrações contábeis ou fornece suporte adequado para as mesmas. Além disso, deve concluir sobre:

- a) a fonte de dados utilizada pelo especialista;
- b) as premissas e métodos utilizados e sua consistência com períodos anteriores;
- c) os resultados do trabalho do especialista à luz de seu conhecimento geral sobre os negócios e dos resultados, e outros procedimentos de auditoria que tenha aplicado.

Vale ressaltar que a responsabilidade quanto à qualidade e propriedade das premissas e dos métodos utilizados é do especialista. O auditor independente não tem a mesma capacitação que o especialista e, assim, nem sempre estará em posição para questioná-lo quanto ao trabalho efetuado. Entretanto, o auditor independente deve compreender as premissas e os métodos utilizados para poder avaliar se, baseado no seu conhecimento da entidade auditada e nos resultados de outros procedimentos de auditoria, são adequados às circunstâncias. Se os resultados do trabalho do especialista não fornecerem suficiente evidência de auditoria ou se não forem consistentes com outras evidências possuídas pelo auditor independente, este último deve tomar as devidas providências. Tais providências podem incluir discussão com a administração da entidade auditada e com o especialista; aplicação de procedimentos de auditoria adicionais; contratação de um outro especialista; ou modificação de seu parecer.

No que se refere à responsabilidade do auditor, fica esta **restrita à sua competência profissional**. Em se tratando de um parecer sem ressalva, o auditor independente não poderá fazer referência ao trabalho do especialista no seu parecer. Em situações onde um especialista legalmente habilitado for contratado pela entidade auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis, este fato deverá ser divulgado nas demonstrações contábeis e o auditor, ao emitir o parecer de forma diferente do mencionado, poderá fazer referência ao trabalho do especialista.