



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E**  
**SECRETARIADO**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JULIANA ARAÚJO PINTO ALVES**

**CRITÉRIOS UTILIZADOS PARA ACEITAÇÃO DE CLIENTE E PLANEJAMENTO DE**  
**TRABALHOS PELAS PEQUENAS EMPRESAS DE AUDITORIA DO CEARÁ**

**ORIENTADOR: CARLOS ADRIANO SANTOS GOMES**

**FORTALEZA**

**2014**



# **<sup>1</sup>CRITÉRIOS UTILIZADOS PARA ACEITAÇÃO DE CLIENTE E PLANEJAMENTO DE TRABALHOS PELAS PEQUENAS EMPRESAS DE AUDITORIA DO CEARÁ**

Juliana Araújo Pinto Alves<sup>1</sup>  
Carlos Adriano Santos Gomes<sup>2</sup>

## **RESUMO**

O presente estudo tem por objetivo analisar os critérios utilizados para aceitação de cliente e planejamento de trabalho pelas pequenas empresas de auditoria do Ceará. Descritiva quanto aos seus objetivos, de natureza quantitativa-qualitativa, a pesquisa baseou-se em evidências coletadas por meio de questionário respondido pelos auditores responsáveis de cinco empresas que concordaram participar, entre as dez convidadas. Foram descritas as instruções das normas que regem a aceitação de trabalho de auditoria, apresentadas na NBC TA 210 – Concordância com os termos de trabalho de auditoria, e planejamento de trabalho de auditoria, apresentadas na NBC TA 300 – Planejamento de auditoria de demonstrações contábeis. Os resultados apontam que as empresas, apesar de consultarem as normas para a realização dos procedimentos, não seguem suas instruções em sua totalidade.

**Palavra chave:** Auditoria. Aceitação de cliente. Planejamento.

## **1. INTRODUÇÃO**

Segundo a jornalista Roberta Melo, autora da matéria “Mercado nacional desafia pequenas auditorias” (2014), as pequenas e médias empresas de auditoria ainda são maioria no Brasil, no entanto, são responsáveis por apenas 11% das auditorias realizadas no país. Estas empresas tem como grandes competidoras as empresas conhecidas como Big Four (Deloitte, Ernst & Young, KPMG e PricewaterhouseCoopers), responsáveis por 72% do mercado nacional. Cada uma delas possui forte embasamento de seus procedimentos de auditoria em leis, normas e regulamentos internacionais e nacionais que regem a auditoria, de acordo com a região em que se encontram. No caso do Brasil, todas estas empresas tem como suporte para realização de seus trabalhos as Normas Técnicas de Auditoria (NBC TA), os Pronunciamentos Contábeis (CPC), Manual de Contabilidade, entre outras fontes.

Contudo, a parcela dos trabalhos de auditoria que é realizada por empresas de pequeno e médio porte possuem menos recursos de profissionais para investir na capacitação de todos os seus funcionários. Com isso, levanta-se um questionamento sobre a qualidade e a confiabilidade dos trabalhos realizados por essas empresas de auditoria.

É de grande importância obter conhecimento dos procedimentos adotados por estas empresas de auditoria na realização de seus trabalhos, pois os *stakeholders* depositam sua confiança no trabalho realizado por estes auditores. Portanto, o trabalho de auditoria poderá influenciar tanto a empresa a ser auditada, no que diz respeito à capacitação de recursos e a credibilidade no mercado, como também influenciar os investidores, colaboradores ou candidatos a colaboradores, dentre outros *stakeholders*, a tomarem decisões.

Para tal segurança nas informações, é necessário que o trabalho de auditoria, em seu todo, seja confiável, desde a aceitação do trabalho, passando pelo planejamento, execução, revisão, até a entrega do relatório de auditoria. Neste caso, a confiabilidade só pode ser

---

<sup>1</sup> Concludente do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado (FEAAC) da Universidade Federal do Ceará (UFC) /2014.

<sup>2</sup> Professora Ms. Orientadora do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado (FEAAC) da Universidade Federal do Ceará (UFC).

confirmada caso o trabalho de auditoria esteja de acordo com as leis e normas que regem a auditoria independente.

A etapa de aceitação de trabalho é o primeiro passo para se medir a confiabilidade de uma empresa de auditoria, pois esta deverá realizar os procedimentos descritos nas Normas Técnicas de Auditoria no que diz respeito ao tema. Uma empresa de auditoria que aceita um trabalho sem certificar-se de todos os riscos incorridos no mesmo, corre uma grande ameaça de perder credibilidade no mercado.

Assim como na etapa de aceitação, o planejamento de um trabalho de auditoria deve ser realizado em conformidade com as normas que regem o assunto. Um planejamento ruim pode ocasionar, por exemplo, um trabalho mais oneroso ou desgastes desnecessários com o cliente, o que pode prejudicar o desempenho e o resultado da auditoria.

Sob esse contexto, a presente pesquisa elege a seguinte questão orientadora: Quais os critérios utilizados para aceitação de cliente e planejamento de trabalhos para as pequenas empresas de auditoria do Ceará?

Esta pesquisa tem como objetivo geral analisar os critérios utilizados para aceitação de cliente e planejamento de trabalhos para as pequenas empresas de auditoria do Ceará. Foram definidos ainda os seguintes objetivos específicos: (1) informar os requisitos necessários para aceitação de clientes, com base nas Normas Técnicas de Auditoria; (2) listar os procedimentos obrigatórios necessários na preparação do planejamento de auditoria; e (3) relatar os procedimentos de aceitação de cliente e planejamento de trabalho de auditoria das empresas pesquisadas.

É de interesse das empresas de auditoria de pequeno porte comprovar a adequação dos seus procedimentos com as normas que regem a profissão, assim como é de interesse de seus *stakeholders* obter maior confiabilidade no trabalho realizado por estas. Com isso, a pesquisa tem sua justificativa, colocando-se como intermediadora das partes, demonstrando os resultados da pesquisa realizada para responder aos questionamentos levantados.

Para alcançar os objetivos da pesquisa, será aplicado um questionário sobre os assuntos abordados nas dez empresas de auditoria com sede no Ceará listadas no site da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Os resultados serão analisados e confrontados com as orientações das normas de auditoria.

O presente artigo está estruturado em cinco sessões, incluindo esta introdução. A segunda sessão apresenta o referencial teórico que está dividido em quatro subseções, as quais falam sobre a origem da auditoria, auditoria independente, aceitação de trabalhos de auditoria, e por fim sobre o planejamento. A terceira e a quarta sessão falam, respectivamente, sobre a metodologia da pesquisa e os resultados encontrados. Para finalizar, as considerações finais são apresentadas.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Origem da Auditoria**

A origem do termo “auditoria” diverge entre os autores, mas segundo Boynton (2002), a auditoria se iniciou em uma época tão remota quanto a contabilidade. No Egito antigo, as autoridades faziam verificações independentes nos registros de arrecadação de impostos. Na Grécia faziam-se inspeções nas contas de funcionários públicos. Em Roma faziam comparações de gastos e autorização de pagamentos. A realeza inglesa, de castelos medievais, mandavam auditores para revisarem os registros contábeis e relatórios preparados por seus criados. Porém, para Boynton (2002), a auditoria das empresas teve início com a legislação britânica, que foi promulgada durante a Revolução Industrial, em meados no século XIX.

Já o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil IBRACON (2006) afirma que há registros do uso do termo “auditor” no final do século XIII, pelo rei da Inglaterra, Eduardo I. No fim do século XIX, surgem, na Inglaterra, seguida pelos Estados Unidos, as primeiras associações de classe, que tinham como membros profissionais de Contabilidade e Auditoria. Estes países são pioneiros por adotarem o liberalismo econômico, o que acaba por privilegiar a livre-iniciativa e a propriedade privada.

Ainda conforme IBRACON (2006), com o passar dos anos, a expansão dos mercados mundiais elevou a concorrência entre as empresas, tendo estas investido mais em tecnologia e aprimoramento de controles e procedimentos internos, visando aperfeiçoar a operacionalidade de seus negócios, reduzindo seus custos e tornando-os mais competitivos.

Sendo assim, tornou-se necessária a captação de recursos de terceiros para que as empresas pudessem investir no aperfeiçoamento de seus negócios. Contudo, os investidores necessitam de informações confiáveis sobre o negócio, para que, com base nestas informações, possa avaliar se os investimentos lhe trarão o retorno desejável. Viu-se a necessidade de que as demonstrações contábeis das empresas fossem avaliadas por especialistas que não tivessem vínculo empregatício com estas, para extinguir quaisquer possíveis conflitos de interesses, tornando-se, o auditor independente, uma figura indispensável dentro dos negócios.

De acordo com o IBRACON (2006), a necessidade da auditoria contábil no Brasil teve como principais causas a instalação de filiais de empresas estrangeiras, a captação de recursos financeiros de empresas brasileiras por entidades internacionais, a necessidade de capital de giro para investimento fixo devido ao crescimento dos negócios, a descentralização e a diversificação das atividades econômicas, a evolução do mercado de capitais, a criação do Comitê de Valores Mobiliários (CVM), e a promulgação da lei 6.404, das Sociedades Anônimas, em 1976.

Ainda segundo IBRACON (2006), com o desenvolvimento das atividades contábil e de auditoria, cada país foi adequando a contabilidade de suas empresas a realidade do mesmo. Com isso, houve uma preocupação de uniformizar a contabilidade para um entendimento universal. Uma das providências tomadas foi a criação do Comitê de Normas Internacional de Contabilidade (*International Accounting Standards Committee – IASC*), formados por entidades profissionais da Austrália, Reino Unido, Alemanha, Holanda, Canadá, Irlanda, México, Estados Unidos, Japão e França. Em 2000, a IASC foi reformulada e passou a se chamar Junta de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Board – IASB*). Desde então, a IASB emite normas contábeis que possam ser compreendidas e aplicadas em todo o mundo. Outra iniciativa, foi a criação da IFAC (*International Federation of Accountants – Federação Internacional de Contadores*, em tradução livre), que tem cerca de 160 entidades associadas, de 120 países, o qual o Brasil está incluso, representado pro Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). Hoje, a IFAC é responsável por emitir normas internacionais de Auditoria, normas de Contabilidade para setor público, de ética e de educação contábil.

## **2.2 Auditoria Independente**

Crepaldi (2012) afirma que, em termos gerais, pode-se dividir a auditoria em dois ramos de atividade: auditoria interna ou operacional, e auditoria externa ou independente. O ramo de auditoria utilizado para este estudo é a auditoria independente. Crepaldi (2012) ainda aponta o que distingue, de modo geral, a auditoria independente da auditoria interna, é que a primeira é feita por indivíduos que não possuem vínculo empregatício com a entidade auditada, nem dependência hierárquica da administração. Além disso, os testes realizados visam, principalmente, verificar os reflexos das operações examinadas nas operações contábeis. A segunda é realizada por indivíduos que possuem vínculo empregatício com a

entidade auditada, e os exames realizados visam os aspectos de deficiência operacional e administrativa.

Existem alguns critérios a serem cumpridos para exercer a profissão de auditor independente. Crepaldi (2012) explica que é necessário primeiramente ser um contador legalmente habilitado e registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Além disso, é necessário ser aprovado no Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro de Nacional de Auditores Independentes (CNAI), o qual é disposto pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Este exame tem por objetivo obter do profissional um nível de conhecimento e competência técnico-profissional necessários para atuação na área de Auditoria Independente.

Ainda segundo Crepaldi (2012), para auditar demonstrações contábeis de companhias abertas e de instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários, é necessário ter registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Para isso, é preciso ser contador registrado no CRC e no CNAI, ter exercido a atividade de auditoria das demonstrações contábeis em território nacional por pelo menos cinco anos, contados a partir do registro no CRC. Também é preciso garantir possuir estrutura necessária para realização de trabalhos, com escritório profissional legalizado, com instalações que tenham condições de garantir a guarda, segurança e o sigilo dos documentos e informações resultantes do trabalho. Além disso, é necessário possuir conhecimento permanentemente atualizado sobre o ramo do negócio, através do programa de Educação Profissional Continuada, disposto pela NBC PA 12, aprovada pela Resolução CFC nº 1.377/11.

Algumas empresas são obrigadas legalmente a serem auditadas por auditores independentes, por disposições legais ou por determinação de órgãos reguladores, como explica Hernandez (2012). Por disposições legais são obrigadas a auditoria independente as Sociedades Anônimas de Capital Aberto, Sociedades Anônimas de Capital Fechado de Grande Porte e Sociedades Limitadas de Grande Porte, e Entidades de Fins Filantrópicos. Por exigência de órgãos fiscalizadores e reguladores, como o Banco Central do Brasil, que exige auditoria independente nas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo mesmo, as administradoras de consórcios e fundos de investimento constituídos nas modalidades regulamentadas pelo Banco Central do Brasil. Já o Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) exige auditoria independente para as sociedades seguradoras, de capitalização e entidades abertas de previdência complementar.

### **2.3 Aceitação de um Trabalho de Auditoria Independente**

Boynton (2002) afirma que a fase inicial de um trabalho de auditoria é a aceitação ou a recusa de se tornar o auditor de um novo cliente, ou de continuar a ser o auditor de um cliente já existente. A aceitação ou continuação de um cliente envolve importantes conceitos de entendimento de negócio e do tipo de atividade do cliente. Também exige o conhecimento de conceitos de relevância, risco de auditoria e consideração de serviços que agregam valor.

Existem normas que fornecem orientação sobre a atividade de auditoria independente ou externa, são as Normas Técnicas de Auditoria Independente (NBC TA). A NBC TA 210 – Concordância com os Termos de Trabalho de Auditoria define os critérios para aceitação ou continuação de um trabalho de auditoria. Esse normativo dispõe que o auditor deverá aceitar ou continuar um trabalho somente quando houver determinação de condições prévias para um trabalho de auditoria, além de haver concordância da administração, e quando cabível, dos responsáveis pela governança em relação aos termos de trabalho.

Para se iniciar um trabalho de auditoria, é necessário que existam algumas condições prévias de trabalho, como uma estrutura de relatório financeiro aceitável na elaboração das demonstrações contábeis da empresa a ser auditada, e a concordância da administração de que

reconhece e entende sua responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis, pelo controle interno, e por fornecer ao auditor todas as informações necessárias, assim como acesso irrestrito a pessoas e entidades que o auditor determinar importante para obtenção de evidência de auditoria.

Embora não seja possível elaborar informações para as necessidades específicas de cada usuário das informações contábeis das empresas auditadas, existem informações que são comuns a uma ampla gama de usuários. Sendo assim, a NBC TA 210 (CFC, 2009) denomina demonstrações contábeis para fins gerais as demonstrações elaboradas a partir de uma estrutura de relatório financeiro em que as informações comuns a uma ampla gama de usuários estão inclusas. De acordo com o mesmo normativo, atualmente, não há uma estrutura de relatório financeiro conceitual de contabilidade para fins gerais que seja reconhecida universalmente. Em vista disso, as normas de contabilidade são aceitas como base para a elaboração do relatório financeiro, atentando para as normas aplicadas a cada entidade. Exemplos de normas de contabilidade incluem as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) editadas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Board – IASB*).

Ainda de acordo com a NBC TA 210 (CFC, 2009), a concordância da administração quanto as suas responsabilidades em um trabalho de auditoria é fundamental para execução do mesmo. Sendo assim, é importante que administração reconheça e entenda a responsabilidade sobre a elaboração do relatório financeiro, como também sobre o controle interno da entidade a ser auditada, além de fornecer acesso irrestrito a pessoas da entidade e a todas as informações relevantes utilizadas para a elaboração das demonstrações contábeis, como por exemplo, registros e documentações. Para que haja uma concordância formal da administração quanto a sua responsabilidade para com a auditoria independente, são evidenciadas estas responsabilidades nos termos de trabalho de auditoria, e sua carta de contratação.

Sendo assim, todos os termos de aceitação de um trabalho de auditoria, bem como todas as informações referentes ao mesmo, como, por exemplo, acordo sobre o planejamento e a execução, devem estar presentes em sua carta de contratação enviada para administração da entidade.

## **2.4 Planejamento de um Trabalho de Auditoria Independente**

O trabalho de auditoria independente requer a realização de diversas etapas. Para o desenvolvimento dessas etapas é preciso ordenação e planejamento de que, como, quanto e quando fazer, e quem o fará.

Para Boynton (2002), o planejamento é a segunda fase de uma auditoria, que exige o desenvolvimento de uma estratégia para a definição da extensão e para a realização do trabalho. O planejamento também exige entendimento de negócio e da indústria, conceito de relevância, risco de auditoria, afirmações e evidências de auditoria, e consideração de serviços que agregam valor.

Segundo Attie (2011), planejamento é a metodologia que se usa na preparação de um serviço, que compreende os objetivos definidos, o roteiro, os métodos, planos e programas a serem observados por etapas e os processos de avaliação de que se atingiram as metas programadas. Crepaldi (2012) complementa a definição afirmando que o planejamento da auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e desenvolvimento de um plano de auditoria. A NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis (CFC, 2009, p.3), explica que “o auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que defina o alcance, a época e a direção da auditoria, para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria”. A mesma ainda afirma que devem estar incluídas no plano de auditoria a descrição da natureza, a época e a extensão dos procedimentos planejados de avaliação de

risco e dos procedimentos adicionais planejados no nível de afirmação, ou seja, o plano de auditoria consiste em um maior detalhamento da estratégia global.

Em relação aos procedimentos de avaliação de risco, a NBC TA 315 – Identificação e avaliação de riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente (CFC, 2014) afirma que o auditor deve aplicá-los para fornecer uma base para identificação e avaliação dos riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis. A mesma norma também afirma que estes procedimentos devem incluir indagações à administração, à auditoria interna, e a outros na entidade a ser auditada, ou seja, todas as pessoas que a auditoria julgar necessárias para possíveis identificações de riscos de distorção relevante causados por fraude ou erro. Além disso, os procedimentos de avaliação de riscos também incluem procedimentos analíticos, de observação e inspeção. A norma ainda afirma que o auditor deve observar se as informações obtidas no processo de aceitação ou continuidade do cliente são importantes para a identificação de riscos de distorção relevante.

A NBC TA 300 (CFC, 2009) afirma que o planejamento é um processo contínuo e iterativo na auditoria. Muitas vezes, este começa logo após a conclusão da auditoria anterior, considerando ser auditoria recorrente, continuando até a conclusão da auditoria corrente. A norma também afirma que, embora o planejamento seja um processo contínuo, há de ser considerada a época de algumas atividades e procedimentos de auditoria que devem ser finalizados antes de aplicarem procedimentos adicionais de auditoria. O exemplo que a norma traz para explicar essa situação é:

O planejamento inclui a necessidade de considerar, antes da identificação e avaliação pelo auditor dos riscos e distorções relevantes, aspectos como:

- (a) os procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de risco;
- (b) obtenção de entendimento global da estrutura jurídica e o ambiente regulatório aplicável à entidade e a entidade cumpre os requerimentos dessa estrutura;
- (c) a determinação da materialidade;
- (d) o envolvimento de especialistas;
- (e) a aplicação de outros procedimentos de avaliação de risco.

Crepaldi (2012) aponta os benefícios de um planejamento adequado para auditoria das demonstrações contábeis, como por exemplo, auxiliar o auditor a dedicar atenção necessária às áreas importantes da auditoria, ou ainda auxiliá-lo a organizar adequadamente o trabalho para que seja mais eficaz e eficiente, como também facilitar a resolução de problemas potenciais tempestivamente.

Para Attie (2011), os objetivos do planejamento do trabalho de auditoria são de permitir a realização de exames adequados e eficientes para que se atinjam os objetivos do auditor em um prazo razoável de tempo, assim como auxiliar no controle de tempo gasto e no desenvolvimento do trabalho, como também estabelecer a extensão dos procedimentos de auditoria e evitar sobrecarga de trabalho.

Crepaldi (2012) estabelece algumas informações e condições que são necessárias para a elaboração de um planejamento de auditoria. Primeiramente o auditor deve ter conhecimento sobre as atividades da entidade, os fatores econômicos os quais ela sofre influência, a legislação a que se aplica, as suas práticas operacionais e o nível de competência de sua administração, ao nível geral. O autor ainda define o conteúdo do planejamento, que deve conter o cronograma da auditoria, evidenciando as etapas e as épocas em que serão executados os trabalhos, os procedimentos de auditoria programados que possam comprovar que todos os pontos da entidade considerados relevantes foram abrangidos, e a designação da equipe técnica, prevendo a orientação e a supervisão do auditor que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos que serão executados. Além disso, no planejamento da auditoria, o auditor independente deve considerar fatos relevantes que possam ter ocorrido e

venham a afetar a sua opinião sobre as demonstrações contábeis da entidade. Ainda na fase de planejamento, o auditor deve avaliar os riscos de auditoria para uma programação adequada, evitando assim a apresentação de informações erradas das Demonstrações Contábeis. Vale ressaltar que o planejamento e os programas de auditoria devem ser revisados permanentemente.

### 3. METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, a pesquisa se classifica como descritiva, por observar, registrar, analisar, classificar e interpretar dados. Além de usar técnicas padronizadas de coletas de dados, como o questionário. Também se classifica quanto à abordagem do problema como pesquisa quantitativa-qualitativa, tentando mensurar a qualidade e o grau de adequação às normas de auditoria das empresas que fazem parte da população pesquisada.

Quanto aos procedimentos, primeiramente foi realizado um estudo sobre as Normas Técnicas que regem o trabalho de auditoria, quanto a aceitação e planejamento, NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, e NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis, no sentido de fundamentar os aspectos práticos do estudo. Em seguida, foi realizada pesquisa de campo para recolhimento de dados primários por meio de questionário elaborado para este estudo, contendo perguntas com múltiplas alternativas de respostas. O instrumento foi encaminhado a um auditor responsável em cada empresa de auditoria selecionada, do modo que pudessem respondê-lo *online*, para maior agilidade do processo de recolhimento dos dados.

O questionário foi dividido em dois tópicos. O primeiro explora os requisitos analisados para aceitação do trabalho de auditoria independente, contendo perguntas fundamentadas na literatura utilizada como embasamento teórico da pesquisa, assim como o segundo assunto, que explora as técnicas utilizadas no planejamento de um trabalho de auditoria independente. Assim, foi desenvolvido conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Divisão de questionário com base na bibliografia consultada

<b>01 - Critérios utilizados para aceitação de um trabalho de auditoria independente:</b>	
1.	Itens analisados para aceitação de um trabalho de auditoria independente.
2.	O nível de entendimento e aceitação por parte da administração sobre a responsabilidade da mesma em um trabalho de auditoria.
3.	Itens inclusos na carta de apresentação de um trabalho de auditoria independente.
4.	A frequência de reavaliação dos termos de trabalho.
5.	A pré-avaliação da independência e competência profissional da equipe de auditoria que irá realizar o trabalho.
6.	Aceitação do relatório financeiro da empresa a ser auditada.
7.	Existência de trabalhos de auditoria que tiveram seus termos de contrato mudados durante o trabalho.
8.	Existência de casos de não aceitação de trabalhos de auditoria por impossibilidades de execução por parte da empresa auditada.
9.	Utilização das instruções apresentadas na NBC TA 210 - Concordância com os termos do trabalho de auditoria, no processo de aceitação de um trabalho de auditoria.
<b>02 - Técnicas utilizadas no planejamento de um trabalho de auditoria independente:</b>	
1.	Membros da equipe de auditoria que fazem parte do processo de planejamento do trabalho de auditoria.
2.	Delimitação de estratégia global.
3.	Papéis referentes ao planejamento de um trabalho de auditoria independente que são documentados.
4.	Utilização das instruções apresentadas na NBC TA 300 - Planejamento da auditoria de demonstrações contábeis, no processo de planejamento de seus trabalhos de auditoria.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em normas técnicas de auditoria

A população da pesquisa é representada pelas empresas de auditoria de pequeno e médio porte com sede no Estado do Ceará listadas no sítio da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Auditores Independentes listados na CVM

<b>Auditores Independentes Listados na CVM (Pessoa Jurídica)</b>
Audilink & Cia. Auditores
Audiplac Auditoria e Assessoria Contábil S/S
Barros Auditores e Consultores S/S
Controller Auditoria e Assessoria Contábil S/S
Dominus Auditoria, Consultoria e Treinamento S/S
Gama & Cia Auditores Indep SC
Marpe Auditores Associados
P & L Auditores Independentes S/S
Sistema Auditores Independentes
Veeck & Cia. Auditores

Fonte: Elaborado pelo autor com base em informações do sítio da CMV.

Após o recolhimento dos dados, as informações enviadas pelos auditores de cada empresa foram analisadas e confrontadas com as instruções sobre os assuntos informados nas Normas Técnicas de Auditoria.

#### 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O questionário preparado foi enviado para a população da pesquisa. Entretanto somente foram recebidas 5 respostas. Assim, a amostra da pesquisa é composta pelas 5 empresas que responderam ao questionário.

Inicialmente analisaram-se as respostas referentes às questões sobre aceitação de um cliente em um trabalho de auditoria, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 - Aceitação de Cliente

<b>1 - Na análise de aceitação de um trabalho de auditoria independente, quais itens são analisados?</b>		<b>QTD</b>	<b>(%)</b>
I	Concordância entre os auditores e administradores, e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança sobre os termos de trabalho de auditoria;	5	100%
II	Obtenção de concordância da administração de que ela reconhece e entende sua responsabilidade;	4	80%
III	Verificação de existência de estrutura de relatório financeiro aceitável;	2	40%
IV	Outros.	1	20%

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados.

A NBC TA 210 – Concordância com os termos do trabalho de auditoria aponta os três primeiros itens da Tabela 1 como principais itens a serem analisados no processo de aceitação de um trabalho de auditoria. Pode-se verificar que nem todas as empresas utilizam-se das instruções apresentadas. Uma das empresas afirmou que no processo de aceitação de um trabalho de auditoria, verifica a idoneidade da empresa a ser auditada junto ao mercado e órgãos fiscalizadores.

Em seguida, questionou-se sobre a responsabilidade da administração da empresa a ser auditada em um trabalho de auditoria, ou seja, a auditoria terá a garantia da administração que esta assume as responsabilidades pelas quais ela tem dever, conforme demonstrado na Tabela 2.

Tabela 2 - Responsabilidade da Administração

Ao reconhecer e entender sua responsabilidade em um trabalho de auditoria, a administração afirma:		QTD	(%)
I	Responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, sua adequada apresentação	4	80%
II	Responsabilidade pelo controle interno que a administração determinou como necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro.	5	100%
III	Fornecer ao auditor acesso a todas as informações relevantes de que a administração tem conhecimento para a elaboração das demonstrações contábeis, como registros, documentação e outros assuntos.	5	100%
IV	Fornecer ao auditor acesso irrestrito a pessoas da entidade que o auditor determina ser necessário para obter evidência de auditoria.	4	80%
V	Fornecer ao auditor informações adicionais que o auditor pode solicitar da administração para fins da auditoria;	5	100%
VI	Outros	0	0%

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados.

Em suas instruções, a NBC TA 210 apresenta as principais responsabilidades que a administração da empresa a ser auditada precisa afirmar, conforme demonstrado nos itens de I a V da Tabela 2. Verificou-se que uma das empresas não concordou com todas as alternativas, afirmando, portanto solicitar da administração apenas três das cinco responsabilidades principais que esta precisa afirmar. A concordância da administração com suas responsabilidades é de fundamental importância para o trabalho de auditoria, pois isto implica diretamente no fornecimento dos instrumentos necessários a auditoria no que diz respeito a informações sobre a empresa.

Em seguida, foram questionados quais os itens que devem ser inclusos na carta de contratação de serviços de auditoria, conforme Tabela 3.

Tabela 3 - Carta de Contratação

Na carta de contratação de sua empresa, quais itens a seguir estão inclusos?		QTD	(%)
I	Objetivo e alcance da auditoria das demonstrações contábeis.	5	100%
II	Responsabilidades do auditor.	5	100%
III	Responsabilidades da administração.	5	100%
IV	Identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável para a elaboração das demonstrações contábeis.	3	60%
V	Referência à forma e ao conteúdo esperados de quaisquer relatórios a serem emitidos pelo auditor e uma declaração de que existem circunstâncias em que um relatório pode ter forma e conteúdo diferente do esperado.	2	40%
VI	Outros	0	0%

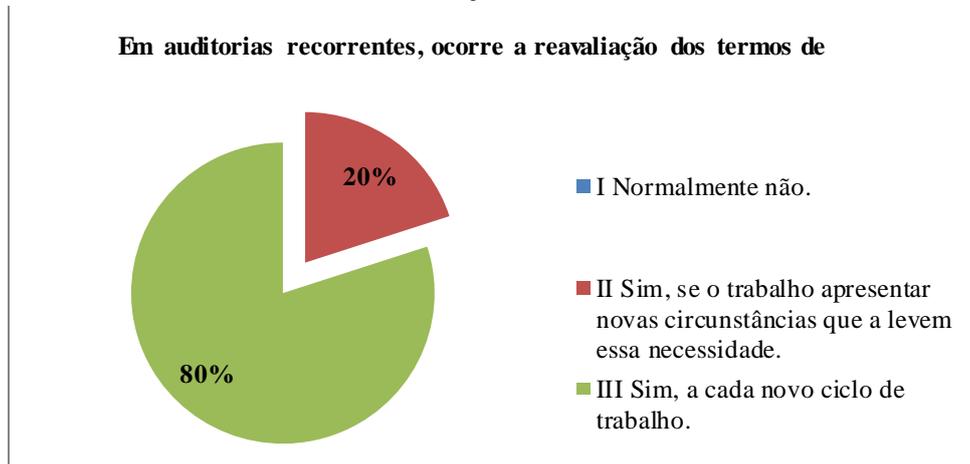
Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados.

A NBC TA 210 aponta os principais itens que devem ser apresentados na carta de contratação da empresa de auditoria, conforme mostrado nos itens de I a V da Tabela 3. Verifica-se que nem todos os itens foram selecionados pelas empresas, atentando-se principalmente para o item IV, o qual se refere à estrutura de um relatório financeiro aceitável, pois caso este não seja aplicável às necessidades da auditoria, o trabalho pode ser comprometido. Verifica-se que o item V também não foi assinalado por todas as empresas,

apesar de ser um item de muita importância em uma carta de contratação, pois devem constar os tipos de relatórios que podem ser emitidos pela auditoria (relatório sem ressalva, com ressalva, adverso e com abstenção de opinião), para que a administração fique ciente das possibilidades existentes, e o que poderá levar a cada resultado.

Logo após, foi questionado sobre a reavaliação dos termos de trabalho em uma auditoria recorrente, conforme Gráfico 1.

Gráfico 1 – Reavaliação dos Termos de Trabalho



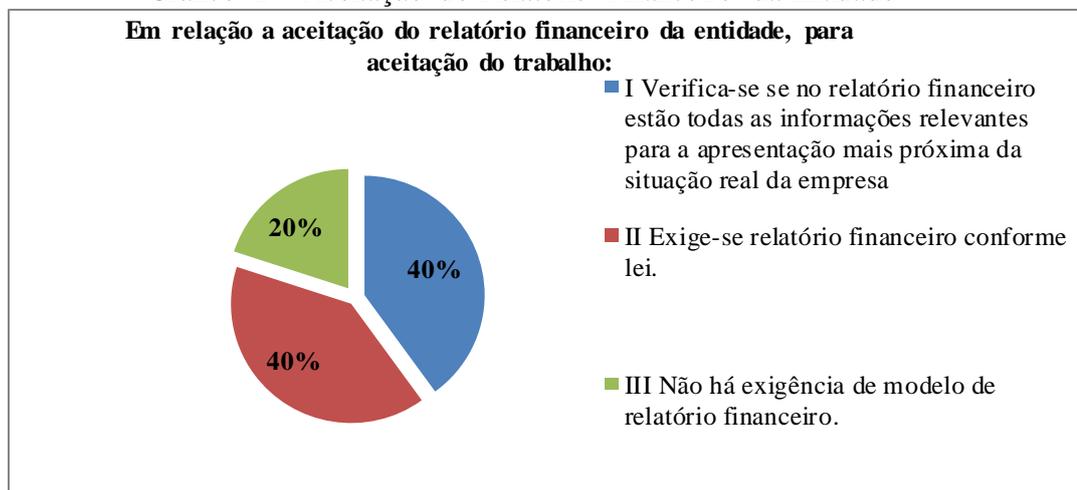
Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados.

Os termos de trabalho, em geral, são reavaliados a cada novo ciclo, para verificar se as condições de trabalho permanecem as mesmas ou se houveram mudanças. Em suas instruções, a NBC TA 210 apresenta a possibilidade de modificar os termos de trabalho ainda durante a execução do mesmo, pois caso ocorra alguma nova circunstância que leve a esta necessidade, deve-se realizar as modificações imediatamente. Portanto, tanto o item II como o III podem ser aceitos como respostas válidas, sendo estes as respostas das empresas da amostra.

Em seguida, questionou-se sobre a independência e competência profissional da equipe de auditoria que executará o trabalho, realizando a pergunta “Na escolha da equipe de auditoria, há uma pré-avaliação de sua independência e competência profissional?”. Todas as empresas afirmaram pré-avaliar sua equipe enquanto a sua independência e competência profissional a cada trabalho, conforme instruções da NBC TA 210. Contudo, a mesma norma afirma que esta avaliação deve ser contínua durante todo o trabalho de auditoria.

Logo após, foi questionado sobre a aceitação do relatório financeiro da empresa a ser auditada, conforme Gráfico 2.

Gráfico 2 – Aceitação do Relatório Financeiro da Entidade



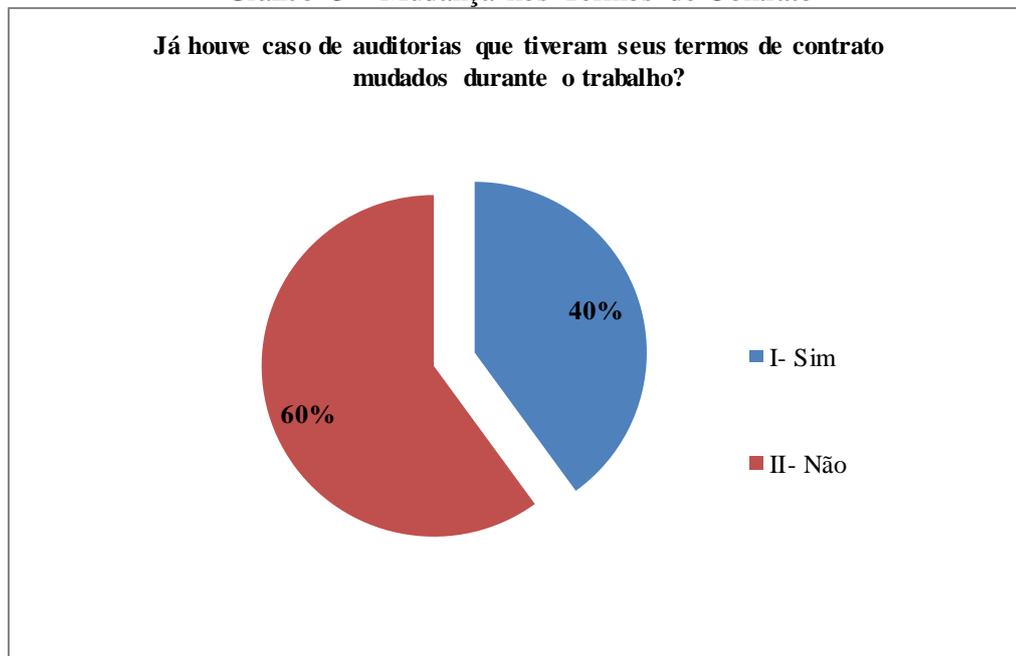
Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados.

A NBC TA 210 afirma que não existe um modelo formalizado ou exigido de relatório financeiro. Na ausência dessa estrutura, espera-se que as normas de contabilidade estabelecidas por organizações que são autorizadas a editar normas para certos tipos de entidades sejam aceitáveis para as demonstrações contábeis, desde que as organizações sigam um processo estabelecido e transparente, envolvendo a deliberação e consideração de visão de ampla gama de partes interessadas. Algumas das normas de contabilidade incluem as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) editadas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB), as Normas internacionais de contabilidade do setor público (IPSASs) editadas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, e há também o Comitê de Pronunciamentos Técnicos (CPC) que emite pronunciamentos para determinados tipos de empresa, como por exemplo, pequenas e médias empresas, e entidades sem fins lucrativos.

O relatório financeiro deve ser avaliado pela auditoria para que haja a verificação de todas as informações necessárias para dar a devida segurança às demonstrações contábeis que deverão ser auditadas. Portanto, o item I do Gráfico 2 é o mais indicado pela norma, contudo apenas duas empresas responderam o item. Pode-se verificar que o item I configura-se como a resposta mais plausível, pois independente de ser exigida por lei (item II) ou falta de exigência de modelo (item III), o relatório financeiro deve ter todas as informações relevantes.

Em seguida, as empresas responderam ao questionamento sobre a existência de trabalhos que tiveram seus termos de contrato modificados ainda durante o trabalho, conforme Gráfico 3.

Gráfico 3 – Mudança nos Termos de Contrato

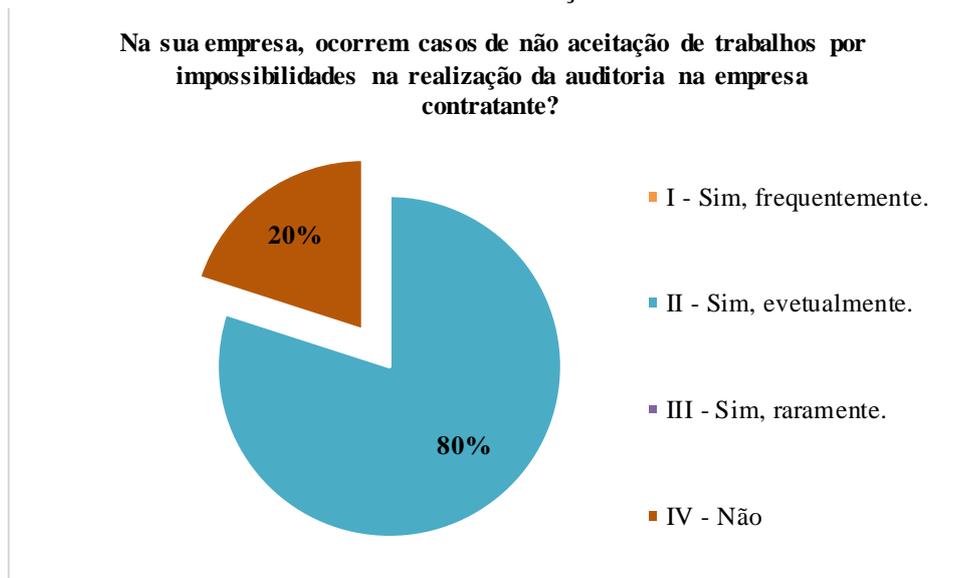


Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados.

Verificou-se que 60% das empresas se utilizam da instrução da NBC TA 210, que diz que, caso haja alguma ocorrência relevante que leve a necessidade de mudança nos termos de contrato, essas mudanças podem ser efetuadas durante o trabalho de auditoria. Vale ressaltar que, é prática das empresas, quando há alguma alteração no tipo de trabalho ou no tipo de relatório a ser realizado, mudar os termos de contrato de trabalho.

Logo após, as empresas foram indagadas sobre ocorrência de não aceitação de trabalho por impossibilidades na sua realização, por parte da empresa a ser auditada, conforme Gráfico 4.

Gráfico 4 – Não aceitação de trabalhos

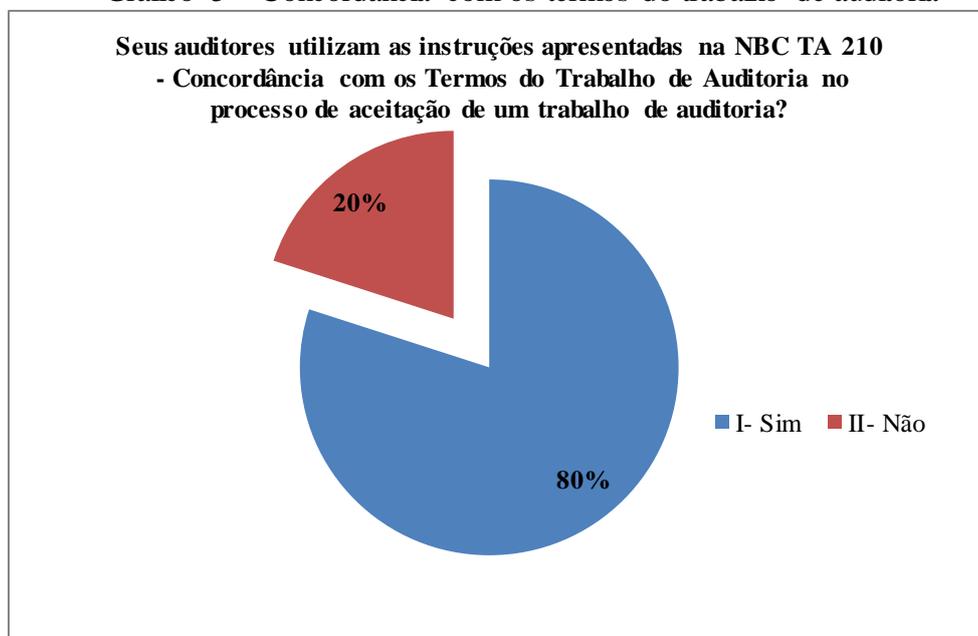


Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados.

Verificou-se que as empresas atendem as instruções da NBC TA 210, que aconselha a não aceitação de trabalho de auditoria, caso os critérios para tal não sejam respeitados, ou seja, 80% das empresas respondentes não aceitam trabalhos de auditoria caso identifique dificuldades para sua realização, como decorrentes de falta de equipe, prazo diminuto para a realização dos trabalhos ou quando o risco de auditoria é avaliação como alto.

Para finalizar o tópico sobre aceitação de clientes, as empresas responderam se utilizam a NBC TA 210 no processo de aceitação de um trabalho de auditoria, conforme Gráfico 5.

Gráfico 5 – Concordância com os termos do trabalho de auditoria



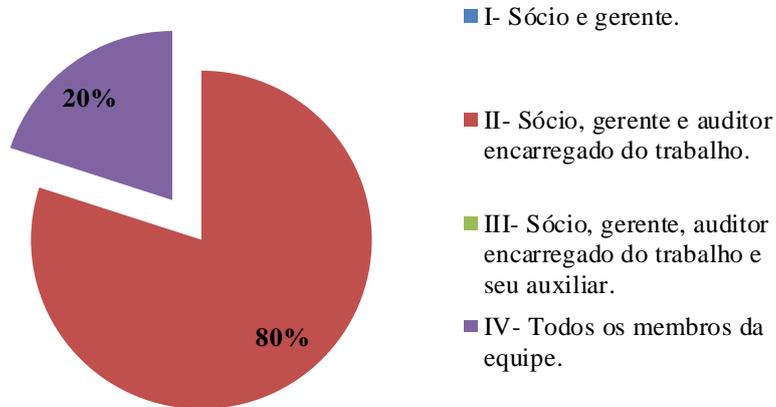
Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados.

Apenas uma das empresas afirmou não utilizar as instruções apresentadas na NBC TA 210. Observou-se que a mesma obteve em suas respostas uma discordância maior das normas do que as outras empresas.

Nos próximos tópicos, analisou-se o atendimento às normas de auditoria quanto ao planejamento dos trabalhos. As empresas foram questionadas sobre quais os profissionais fazem parte do planejamento do trabalho de auditoria, Conforme Gráfico 6.

Gráfico 6 – Envolvimento da Equipe no Planejamento

Quais os membros de sua equipe são envolvidos no planejamento de um trabalho de auditoria?



Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados.

Segundo a NBC TA 300 – Planejamento de auditoria de demonstrações contábeis, os membros-chaves das equipes de auditoria devem estar envolvidos no processo de planejamento, com isso, verifica-se que o item II do Gráfico 7 é o que se adequa melhor a norma. Observou-se que uma das empresas respondeu que todos os membros da equipe participam do processo de planejamento, contudo vale lembrar que empresas de pequeno porte não possuem uma equipe de auditoria extensa, portanto, em alguns casos, todos os membros da equipe acabam sendo membros-chaves.

Em seguida, as empresas foram indagadas sobre a delimitação de estratégias globais, respondendo a pergunta “A sua empresa delimita uma estratégia global para seus trabalhos?”. Todas as empresas responderam que delimitam uma estratégia global para cada trabalho, conforme orientação da NBC TA 300.

Logo após, as empresas foram indagadas sobre a documentação que deverá ser arquivada em relação ao planejamento de um trabalho de auditoria, conforme Tabela 4.

Tabela 4 - Documentação do Planejamento

Em relação ao planejamento de um trabalho de auditoria, o auditor de sua empresa documenta:		QTD	(%)
I	Estratégia global de auditoria.	5	100%
II	Plano de auditoria.	4	80%
III	Eventuais alterações significativas ocorridas na estratégia global ou no plano de auditoria durante o trabalho de auditoria.	2	40%
IV	Os motivos de mudanças na estratégia global ou no plano de auditoria.	1	20%
V	Outros	0	0%

Fonte: Elaborado pela autora com base na coleta de dados.

A NBC TA 300 apresenta em suas instruções sobre a documentação do planejamento de auditoria os itens de I a IV como os mais relevantes. Observa-se que todas as empresas documentam a estratégia global, e apenas uma delas não documenta o plano de auditoria, o que é exigido em norma. Quanto as eventuais alterações na estratégia global ou no plano de auditoria, a maior parte das empresas não assinalou aos itens que correspondem a estas alterações, pois, ou não tiveram necessidade para tal, ou não documentam de forma adequada.

Em seguida, as empresas foram questionadas sobre a utilização das instruções apresentadas na NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis, no

processo de planejamento de seus trabalhos de auditoria. Verificou-se que todas as empresas afirmaram utilizarem estas instruções.

## 5. CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo geral analisar os critérios utilizados para aceitação de clientes e no planejamento de trabalhos de auditoria pelas pequenas empresas com sede no Estado do Ceará listadas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Da população da pesquisa, que totalizou dez empresas, apenas cinco responderam à pesquisa, compondo a amostra analisada.

Ao analisar as respostas sobre aceitação de um trabalho de auditoria, verificou-se que as empresas da amostra aderem a ações que não condizem plenamente com as sugeridas na norma. Pode-se observar que as principais deficiências foram a falta de conhecimento sobre a aceitação e exigência em termos de contrato de uma estrutura de relatório financeiro aceitável da empresa a ser auditada. Concluiu-se que as instruções apresentadas na NBC TA 210 – Concordância com os termos de trabalho de auditoria não são aplicadas em sua totalidade, mostrando que, mesmo as empresas que afirmam utilizarem as instruções da norma, não aplicam todas elas e a empresa que afirma não utilizar as instruções é a empresa que mais apresenta discordância destas em suas respostas.

Após analisar as respostas sobre planejamento de trabalho de auditoria, verificou-se que as empresas possuem melhor conhecimento de planejamento, podendo ser justificado pelo amplo estudo sobre o assunto no âmbito acadêmico, e sendo o planejamento uma fase a qual é dada bem mais importância pelos profissionais da área. Conclui-se que há uma maior concordância com a NBC TA 300 – Planejamento de auditoria de demonstrações contábeis, porém ainda há divergências entre suas instruções e o que as empresas realizam, mesmo todas elas afirmando utilizarem as instruções em seu processo de planejamento de trabalho de auditoria.

A pesquisa mostrou que as empresas de pequeno e médio porte com sede no Estado do Ceará que estão listadas na CVM, apesar de serem obrigadas e afirmarem seguir as Normas Técnicas de Auditoria (NBC TA) no que diz respeito a aceitação de clientes e planejamento de auditoria, não alcançam o objetivo da norma em sua plenitude.

Oteve-se pouca quantidade de empresas na amostra pesquisada, com isso não se pôde ter uma maior certeza sobre a realidade das pequenas e médias empresas de auditoria com sede no Ceará. Para futuros trabalhos, sugere-se a ampliação da pesquisa no âmbito da aceitação de clientes para trabalho de auditoria, e ampliação da amostra.

## REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BOYNTON, William C. ; JOHNSON, Raymond N. ; KELL, Walter G. **Auditoria**, 1.Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil Teoria e Prática**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria Uma Abordagem Prática com Ênfase na Auditoria Externa**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELLO, Roberta. Mercado nacional desafia pequenas auditorias. **Jornal do Comércio**, Porto Alegre, 01 outubro 2014. Disponível em: <<http://jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=174822>>. Acesso em 25 novembro 2014.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis Normas e Procedimentos**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

IBRACON, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Auditoria Registros de Uma Profissão**, 1. Ed. São Paulo: Ipsilon, 2006.

BRASIL. Norma Técnica de Auditoria. In: CFC: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 210 Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, 2009. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC\\_TA\\_AUDITORIA.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf) , acesso em: 05 de maio de 2014.

BRASIL. Norma Técnica de Auditoria. In: CFC: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 300 Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis, 2009. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC\\_TA\\_AUDITORIA.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf) , acesso em: 08 de maio de 2014.

BRASIL. Norma Técnica de Auditoria. In: CFC: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 315 Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento da Entidade e do Seu Ambiente, 2014. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC\\_TA\\_AUDITORIA.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf) , acesso em: 26 de novembro de 2014.