

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BSFEAC

AUDITORIA

CARLOS CÉSAR DUTRA GOMES JÚNIOR

**MONOGRAFIA SUBMETIDA À COORDENAÇÃO DO CURSO DE
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, COMO REQUISITO PARCIAL PARA
OBTENÇÃO DO GRAU DE BACHAREL**

FORTALEZA

AGOSTO / 1996

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BSFEAC

AUDITORIA

CARLOS CÉSAR DUTRA GOMES JÚNIOR

ORIENTADOR

PRETEXTATO SALVADOR QUARESMA GOMES DE OLIVEIRA MELLO

FORTALEZA

AGOSTO / 1996

Esta monografia foi submetida à Banca Examinadora como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de *Bacharel em Ciências Contábeis*, outorgado pela Universidade Federal do Ceará.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas da ética científica.



CARLOS CÉSAR DUTRA GOMES JÚNIOR

Monografia Aprovada em 27 / AGO / 96

PRETEXTATO SALVADOR QUARESMA GOMES DE OLIVEIRA MELLO
ORIENTADOR DA MONOGRAFIA

MARIA DAS GRAÇAS ARRAIS
COORDENADORA DO CURSO

PROFESSOR CONVIDADO À BANCA EXAMINADORA

AGRADECIMENTOS

- ✓ A Deus, pela vida, pela saúde e pela fé.
- ✓ Ao meu pai (in memoriam) pelo exemplo e por todos os momentos que passamos juntos.
- ✓ A minha mãe que de forma corajosa e incansável me incentivou para a realização do sucesso acadêmico e profissional.
- ✓ Aos meus irmãos e namorada que sempre me apoiaram nesta jornada.
- ✓ Aos professores e coordenadores do Curso de Ciências Contábeis, pela orientação recebida, imprescindível para o desenvolvimento pessoal e intelectual.
- ✓ Aos colegas, pelos momentos em comum, que foram fundamentais para a solidificação dos nossos conhecimentos.
- ✓ Ao professor Pretextato Mello que, contribuindo sempre para enriquecer o aprendizado, tornou possível a realização deste trabalho.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1 - AUDITORIA - UM BREVE HISTÓRICO	10
1.1 - Fatores determinantes para o surgimento da auditoria	12
1.2 - A quem se destina a auditoria ?	14
1.3 - Expectativas para o desenvolvimento da auditoria	17
2 - CONCEITOS E APLICAÇÕES DA AUDITORIA	19
2.1 - Conceitos e definições	20
2.2 - Objeto e fim da auditoria	22
2.3 - Vantagens da utilização da auditoria	23
2.3.1 - para a empresa	23
2.3.2 - para os investidores	23
2.3.3 - para o fisco	24
2.3.4 - para a sociedade como um todo	24
2.4 - Os reflexos da utilização da auditoria na empresa	25
3 - ÓRGÃOS RELACIONADOS COM A AUDITORIA	27
3.1 - Comissão de Valores Mobiliários - CVM	28
3.2 - Instituto Brasileiro dos Contadores - IBRACON	29
3.3 - Conselho Federal de Contabilidade - CFC e Conselhos Regionais de Contabilidade - CRC	30
3.4 - Instituto dos Auditores Internos do Brasil	30

4 - CONDIÇÕES BÁSICAS PARA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL	31
4.1 - Legais	32
4.2 - Culturais	32
4.3 - Técnicas	33
4.4 - Intelectuais	34
4.5 - Integração profissional	35
4.6 - Educação e civismo	36
4.7 - Moral	36
4.8 - Ética profissional	37
5 - RESPONSABILIDADES LEGAIS DO AUDITOR	38
6 - FORMAS E TIPOS DE AUDITORIA	41
7 - NORMAS DE AUDITORIA	46
7.1 - Conceito e evolução das normas de auditoria	47
7.2 - Normas de auditoria vigentes no Brasil	48
8 - PROCEDIMENTOS A SEREM ADOTADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE AUDITORIA	49
8.1 - Contratação dos serviços do auditor	50
8.2 - Contato com o cliente	50
8.3 - Definição e profundidade do trabalho	51
8.4 - Delimitação dos serviços prestados	52
8.5 - Honorários	53

8.6 - Duração do contrato	54
8.7 - Condições para a realização da auditoria	54
8.8 - Dificuldades para a execução do trabalho	55
8.9 - Responsabilidades do auditor	55
9 - CONTROLES INTERNOS	57
9.1 - Definição	58
9.2 - Tipos de controle interno	59
9.2.1 - Contábeis	59
9.2.2 - Administrativos	60
9.3 - Objetivos dos controles internos	60
9.4 - Elementos de controle interno	61
9.5 - Avaliação dos controles internos	62
10 - PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	65
10.1 - Introdução	66
10.2 - Técnicas utilizadas	66
10.2.1 - Confirmação externa (circularização)	67
10.2.2 - Inspeção física	67
10.2.3 - Contagem dos itens físicos	67
10.2.4 - Exame de comprovantes autênticos	67
10.2.5 - Revisão dos critérios de avaliação	68
10.2.6 - Exame de registros auxiliares e fiscais	68
10.2.7 - Obtenção de informações de várias fontes	68
10.2.8 - Conferência de cálculos	68
10.2.9 - Estudo dos métodos operacionais	69

11 - PAPÉIS DE TRABALHO	70
12 - PARECER DE AUDITORIA	75
12.1 - Conceito e finalidade	76
12.2 - Elementos do parecer de auditoria	76
12.3 - Destinatário	77
12.4 - O escopo	78
12.5 - A opinião	80
12.5.1 - Opinião sem ressalvas (limpa)	82
12.5.2 - Opinião com ressalvas (qualificada)	82
12.5.3 - Opinião adversa	84
12.5.4 - Negativa de opinião	86
12.5.5 - Continuidade	86
12.6 - Assinatura e data	87
CONCLUSÃO	89
BIBLIOGRAFIA	91

INTRODUÇÃO

Esta monografia foi elaborada com o intuito de aprimorar os conhecimentos em área tão importante para a economia de um país, bem como para o desenvolvimento da classe contábil, e dar suporte a novas pesquisas, haja vista que é um trabalho, dentro dos limites permitidos, minucioso, visando dessa forma, dirimir as lacunas existentes a nível de ensino em relação a citada área.

A auditoria, como veremos no desenvolvimento deste trabalho, é uma profissão, e por que não dizer, filha das Ciências Contábeis, que se aplica ao controle do Balanço e das Demonstrações Contábeis das empresas, tentando, assim, relatar sua fidedignidade e com isso dirimir os efeitos lesivos causados por pessoas sem escrúpulos que ficam fraudando e "maquiando" Balanços e prejudicando a sociedade com um todo.

A auditoria a princípio atuava no Brasil em empresas de capital aberto, empresas que negociavam suas ações nas Bolsas de Valores e que estavam pondo em risco a economia nacional por uma forte crise de desconfiança de suas Demonstrações Contábeis, havendo, assim, uma fuga por parte dos investidores. Desta forma, surgiu a figura do auditor que veio para solucionar este problema, atestando a fidedignidade ou não de tais Demonstrações. Em seguida, o governo ampliou o campo de atuação da auditoria tornando-a obrigatória para algumas outras empresas.

Hoje, no entanto, o empresariado, mesmo o de empresas de capital fechado, está percebendo os benefícios gerados pela utilização de tais serviços e exigindo que seja feito um levantamento de pelo menos das Demonstrações quando do encerramento do exercício, seja pelo ponto de vista administrativo, gerencial ou até mesmo para se integrar de uma forma positiva no nosso mercado após o advento do Plano Real.

As empresas de auditoria escolhem, no mercado de trabalho, profissionais que tenham um perfil de uma pessoa íntegra, que se orientam por princípios morais, uma ética profissional irreparável e uma qualificação adequada à prestação dos serviços; estes são por tanto elementos imprescindíveis para o exercício da profissão. Uma profissão que está em plena ascensão e que deve, ao longo dos anos, sofrer algumas adequações ao seu mercado de atuação, pois muitas vezes os usuários da contabilidade não conseguem interpretar tais Demonstrações Contábeis, nem tão pouco os pareceres da auditoria. Desta forma, o auditor deve apresentar seu parecer numa linguagem, embora técnica, mas coloquial e de fácil entendimento por parte de seu usuário.

Finalizando, gostaria de deixar registrada a necessidade de nós, contadores, atuarmos nesta área como personagem principal, visando o engrandecimento da nossa classe, e antes de tudo, da economia nacional como um todo.

CAPÍTULO - 1

AUDITORIA - UM BREVE HISTÓRICO

1.1- FATORES DETERMINANTES PARA O SURGIMENTO DA AUDITORIA

A auditoria teve sua origem na longínqua Suméria, no entanto, o termo auditor, evidenciando o título de quem pratica esta técnica, surgiu nos fins do século XIII, na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I.

Na Idade Média, nos diversos países da Europa, muitas associações profissionais se incumbiram de executar as funções de auditor, tais como os Conselhos Londrinos (Inglaterra, 1310); o Tribunal de Contas (França, 1640); o Collegio dei Raxonati (Veneza, 1581); a Academia dei Ragionieri (Milão e Bolonha, 1658); e muitas outras.

A auditoria apresentou um notável desenvolvimento a partir da segunda metade do século XVIII, por ocasião da Revolução Industrial, que trouxe consigo a formação de grandes empresas e a taxaço do Imposto de Renda sobre os lucros. Com estes dois fatores, o serviço de auditoria passou a ser quase obrigatório e devido a grande confiança empregada nos auditores, a profissão teve um extraordinário desenvolvimento até os dias atuais.

A auditoria, como toda profissão, tem de ser amparada por uma instituição de classe que assegure sua integridade profissional, desta forma, surgiu em 1850, na Escócia, a primeira entidade que veio moralizar o exercício da profissão. Em seguida foi criada, em 1880, a **"Institute of Chartered Accountants in England and Wales"**, que nos dias de hoje é a segunda instituição mais importante do mundo, na área; sendo que a **"Institute of Certified Public Accountants"**, dos Estados Unidos é a primeira e foi criada

no ano de 1887. Além destas, existem, em todo o mundo, importantes Associações de Auditoria, fora as citadas anteriormente, tais como: "*Institut Von Wirtschafts Pruefer*", na Alemanha; o "*Nederlandsch Institut Van Accountants*", na Holanda; a "*Compagnie de Experts Comptables*", na França.

→ No Brasil, o movimento de associação dos auditores, surgiu na década de sessenta com a instalação de diversas empresas internacionais de auditoria, isto porque houve uma necessidade legal da parte dos Estados Unidos e países da Europa de serem, suas empresas, inclusive as instaladas no exterior, auditadas. Com tal atitude, estas empresas trouxeram consigo um conjunto de técnicas que posteriormente foram aperfeiçoadas. Neste período, surgiu a primeira associação de auditores do Brasil, que foi o *Instituto de Contadores Públicos do Brasil*, seguidos pelo *Instituto Brasileiro de Auditores Independentes da Guanabara* e pelo *Instituto dos Contadores do Rio Grande do Sul*.

* A auditoria brasileira foi evoluindo e aos poucos a legislação foi se enquadrando a nova realidade, de forma que, com a Lei 4.728, de julho de 1965, houve um avanço significativo dos mercados de capitais e a auditoria passou a ser obrigatória para todas as empresas que aqui estivessem instaladas, não importando se eram ou não brasileiras, e para as que tivessem suas ações negociadas no mercado de capitais.

→ Concluindo, podemos citar, de forma resumida, os principais fatores do surgimento e progresso da auditoria, são eles:

- ☒ O crescimento de empresas, cuja complexidade e ramificações tornaram impossível aos administradores controlar todos os atos de seus subordinados;
- ☒ O aparecimento, cada vez em maior número, das sociedades abertas;
- ☒ A utilização, sempre crescente, de capitais de terceiros por parte das empresas, principalmente de financiamentos de entidades particulares e empréstimos junto ao público;
- ☒ O crescimento da importância do Imposto de Renda - baseado no resultado do exercício - na receita pública de muitos países;
- ☒ O controle cada vez maior do Poder Público sobre as empresas particulares e entidades que exercem atividades relacionadas com o interesse público; e
- ☒ A exportação de capitais, ou seja, a instalação de subsidiárias de empresas multinacionais, exigindo a fiscalização e controle das atividades dessas subsidiárias. Igualmente, a associação de empresas locais com multinacionais, gerando o interesse destas em controlar seu investimento./

1.2 - A QUEM SE DESTINA A AUDITORIA ?

→ A auditoria, é uma técnica que seu exercício interessa principalmente aos:

- ☒ Executivos de empresas, que não podem fiscalizar todos os atos de seus subordinados;

- Investidores que não tomam parte ativa na administração de uma Sociedade (é o caso dos acionistas em sociedades abertas);
- Financiadores e fornecedores que desejam ver confirmada a possibilidade de liquidação de seus créditos;
- O fisco, que tem na auditoria idônea uma colaboração útil para orientação dos contribuintes e para evitar sonegação de impostos;
- O Poder Público, quando se trata de empresas ou entidade de interesse coletivo que devem sofrer controle e fiscalização do Estado;
- Os empregados das empresas, quando elas participam dos lucros e estão interessados na confirmação dos resultados apurados. /

A auditoria externa (que é um tipo a ser abordado em itens posteriores), segundo a legislação, é obrigatória para:

- Fundos em Condomínio;
- Bolsa de Valores;
- SUDAM;
- Empresas beneficiadas com recursos sujeitos à fiscalização da SUDAM;
- Empresas da Administração Direta Federal, sujeitas ao TCU;
- Cooperativas vinculadas ao Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário;
- Associações de Poupanças e Empréstimos sujeitas ao Sistema Financeiro de Habitação;

- Sociedades Distribuidores de Valores e Títulos Mobiliários;
- Empresas que utilizarem o FUMCAP;
- Companhias Abertas e as que emitirem títulos negociáveis no Mercado de Capitais;
- Projetos financiados com recursos oriundos do exterior;
- Empresas que operem com recursos do Sistema Financeiro de Habitação;
- Supermercados e Lojas de Departamentos sujeitos à fiscalização do CIP;
- Empresas que pleiteiem o benefício do COFIE;
- Sociedades de investimento;
- Sociedades de Economia Mista, Federais, Estaduais ou Municipais, sujeitas a fiscalização do respectivo Tribunal de Contas;
- Empresas de transporte rodoviário internacional de cargas;
- Empresas de *Leasing* ou Arrendamento Mercantil;
- Sociedades Seguradoras;
- Instituições Financeiras que transacionem com títulos de renda fixa com compromissos de compra, venda, revenda, negociados no mercado de capitais;
- Entidades da Previdência Privada;
- Empresas que obtenham o apoio financeiro do BNDES ou do IBRASA;
- Empresas financiadoras do FINOR (SUDENE);
- Empresas que pretendam o registro como Companhia Aberta.

E é condicional para:

- Cooperativas em geral, a critério do órgão público;
- Empresas beneficiárias de incentivos fiscais de florestamento e reflorestamento, a critério do IBDF;
- Cooperativas Habitacionais;
- Contratos de Financiamentos de Bancos;
- De modo geral, os bancos vêm exigindo AUDITORIA INDEPENDENTE quando concedem financiamentos de vulto.

1.3 - EXPECTATIVAS PARA O DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA

→ A auditoria surgiu no Brasil na década de 1970, provocado por uma crise de desconfiança que se abateu sobre as Bolsas de Valores, pelas Companhias Abertas com ações ali negociadas e com o ingresso de capital estrangeiro atraídos pelo "milagre brasileiro", do governo de Emílio Garrastazu Médici. De 1970 para os dias atuais, pouca coisa mudou, cada dia é mais frequente ver-se nos noticiários, fraudes e irregularidade nos Balanços das empresas nos mais diversos ramos de atividade, isso aliados a abertura do capital das Sociedades, a taxaçoão do Imposto de Renda e a intervenção do Estado, como controlador e fiscalizador de muitas atividades econômicas públicas e particulares. Desta forma, podemos vislumbrar como é vasto o mercado de atuação da auditoria e sentir que há, ainda, muito o que desenvolver.

No entanto, a auditoria, ao longo do tempo, deve sofrer algumas modificações para se integrar de uma forma mais clara ao seu mercado, pois o usuário da Contabilidade muitas vezes não entende o Relatório da Diretoria, o Balanço, as Notas Explicativas e nem o Parecer do Auditor, deste modo, as formas dos relatórios precisam ser aperfeiçoadas, seguindo, é claro, os sete princípios contábeis, que são: entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, atualização monetária, competência e prudência.

Assim, o auditor deve mudar, há de ser mais transparente, não só no linguajar, mas também mostrar à sociedade como funciona a rede de auditorias internacionais, seu grau de dependência, autonomia e ensinar à nossa sociedade valores pouco praticados em nosso País, como a ética e a responsabilidade social.

CAPÍTULO - 2

CONCEITOS E APLICAÇÕES DA AUDITORIA

2.1 - CONCEITOS E DEFINIÇÕES

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros, de acordo com as normas de auditoria usualmente aceitas e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, em cada circunstância, para obter elementos de convicção, com o objetivo de comprovar se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios fundamentais, com as normas de contabilidade, e com as Demonstrações Contábeis deles decorrente refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do exercício e outras situações apresentadas.

As demonstrações e informações contábeis, destinam-se aos órgãos administrativos do patrimônio e às pessoas que de uma maneira ou de outra encontram-se vinculadas ao mesmo, tais como:

- Os investidores, que são os titulares do patrimônio;
- Os financiadores e fornecedores, que são os credores do patrimônio;
- O fisco; e
- Os trabalhadores.

Conforme exposto anteriormente, podemos concluir deixando registrado, definições de alguns estudiosos da área:

“ Auditoria é o exame de Demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos ”

Artur W. Homes - Prof. Universidade de Harward

“ Auditoria é a técnica contábil do sistemático exame dos registros, visando apresentar conclusões, críticas e opiniões sobre as situações patrimoniais e aquelas dos resultados, que formadas, quer em processo de formação ”

Prof. Antônio Lopes de Sá - Prof. da UFRJ

“ Auditoria é a técnica contábil que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade, objetiva obter elemento de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as Demonstrações Contábeis deles decorrentes, refletem adequadamente a situação econômica financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas ”

Hilário Franco - Contador, Economista e Administrador de Empresas

2.2 - OBJETO E FIM DA AUDITORIA

A auditoria apresenta como objeto todos os elementos de controle do patrimônio, dos quais podemos citar os registros contábeis, os papéis, os documentos, as fichas, os arquivos e as anotações que confirmem a veracidade e a idoneidade dos atos administrativos. Sendo possível, ainda, considerar as informações obtidas de terceiros referentes a saldos bancários, por exemplo.

Diante deste objeto, podemos concluir dizendo que o fim ou a finalidade da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e conseqüentes demonstrações contábeis. Portanto, é a auditoria a responsável pela integridade e confiabilidade dada às Demonstrações Contábeis e às informações nelas contidas.

Um fato importante de se deixar registrado é que detectar erros, fraudes, e danos causados a empresa, não constitui um objetivo específico da auditoria, no entanto, é comum encontrar, pelo fato de haver uma verificação minuciosa dos registros contábeis, para que possa surtir o efeito e a confiabilidade esperada.

2.3 - VANTAGENS DA UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA

2.3.1 - PARA A EMPRESA:

- Fiscaliza a eficiência dos controles internos;
- Assegura maior correção dos registros contábeis;
- Opina sobre a adequação das Demonstrações Contábeis;
- Dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos individuais de despesas;
- Possibilita apuração de omissões no registro das receitas, na realização oportuna de créditos ou na liquidação oportuna de débitos;
- Contribui para obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas; e
- Aponta falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos.

2.3.2 - PARA OS INVESTIDORES:

- Contribui com maior exatidão das Demonstrações Contábeis;
- Possibilita melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas; e
- Assegura maior exatidão dos resultados apurados.

2.3.3 - PARA O FISCO:

- Permite maior exatidão da Demonstrações Contábeis;
- Assegura maior exatidão dos resultados apurados; e
- Contribui para maior observância das leis fiscais.

2.3.4 - PARA A SOCIEDADE COMO UM TODO:

- Dá credibilidade às Demonstrações Contábeis dessas empresas;
- Assegura a veracidade das informações, das quais dependerá a tranquilidade, sanidade das empresas e a garantia de empregos; e
- Informa, através das Demonstrações Contábeis do conjunto das empresas, o grau de evolução e a solidez da economia nacional.

2.4 - OS REFLEXOS DA UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA NA EMPRESA

A utilização da auditoria é muito importante para a empresa, porque, fora o já citado neste trabalho, oferece segurança, ou melhor, proteção nos seguintes aspectos:

Aspecto Administrativo

Contribui para reduzir a ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade de empregados e administradores.

Aspecto Patrimonial

Possibilita melhor controle dos bens, direitos e obrigações que constituem o patrimônio.

Aspecto Fiscal

Determina um rigoroso cumprimento das obrigações fiscais, resguardando o patrimônio contra multas, o proprietário contra penalidades da lei de sonegação fiscal e o fisco contra sonegação de impostos.

Aspecto Técnico

Contribui para uma adequada utilização das contas, maior eficiência dos serviços contábeis, maior precisão das informações e a garantia de que a escrituração e as Demonstrações Contábeis foram elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

☑ Aspecto Financeiro

Resguarda o créditos de terceiros (fornecedores e financiadores) contra possíveis fraudes e dilapidações do patrimônio, permitindo maior controle dos recursos para fazer face a esses compromissos.

☑ Aspecto Econômico

Assegura maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados, na defesa do interesse dos investidores e titulares do patrimônio.

☑ Aspecto Ético

Examina a moralidade do ato praticado, pois o registro pode estar tecnicamente elaborado, o fato legalmente comprovado e o ato da administração ser moralmente indefensável, cabendo à auditoria apontá-lo para julgamento dos titulares do patrimônio ou dos seus credores.

CAPÍTULO - 3

ÓRGÃOS RELACIONADOS COM A AUDITORIA

3.1- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), criada pela lei Nº 6.385/76, é uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda. Sua principal função é fiscalizar as alterações no Mercado de Capitais, no Brasil. O auditor externo necessita de registro na CVM para exercer suas atividades no mercado de valores mobiliários.

O auditor externo, segundo a Instrução Nº 04/78 da CVM, para obter seu registro deve comprovar:

- Registro no CRC;
- Haver exercido atividades de auditoria por um período não inferior a cinco anos, contado a partir da data de registro no CRC; e
- Está exercendo atividade de auditoria, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade de auditoria independente.

A CVM, define entre outras, algumas normas a serem seguidas pelas Companhias Abertas e Instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários, tais como:

- Avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial;
- Consolidação das Demonstrações Contábeis; e
- Reavaliação de Ativos.

3.2 - INSTITUTO BRASILEIRO DOS CONTADORES - IBRACON

O Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) é um órgão que surgiu em julho de 1982, após a extinção do então IAIB (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil). O IBRACON é uma instituição, pessoa jurídica, de direito privado sem fins lucrativos. As principais atribuições deste órgão são as seguintes:

- Sugerir ao Conselho Federal de Contabilidade, modificações ou alterações nos princípios de contabilidade;
- Sugerir normas e procedimentos relacionados com a auditoria, tanto interna como externa, e com as perícias contábeis.

O IBRACON possui as categorias de membros (profissionais registrados no CRC e atuando na área da respectiva câmara), estudantes (alunos do curso de Ciências Contábeis) e associados. Esta, ainda, dividido em seis câmaras, denominadas:

- Câmara de Auditores Independentes;
- Câmara de Auditores Internos;
- Câmara de Peritos Judiciais;
- Câmara de Contadores da Área Privada;
- Câmara de Contadores da Área Pública; e
- Câmara de Professores.

3.3 - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC e CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE - CRC

Os Conselhos, Federal e Regionais de Contabilidade, foram criados para representar a entidade de classe dos contadores e técnicos em contabilidade. A principal função deste órgão é o registro e fiscalização do exercício da profissão contábil.

3.4 - INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil foi fundado em 20.11.1960; é uma sociedade civil de direito privado sem fins lucrativos; seu principal objetivo é promover o desenvolvimento da Auditoria Interna, mediante o intercâmbio de idéias, reuniões, conferências, e até intercâmbio com outras instituições, congressos, publicações de livros, revistas e divulgação da importância da auditoria junto a terceiros.

É formado por três categorias:

- *Membros Efetivos* - formado pelos Auditores Internos;
- *Membros Associados* - formado pelos Auditores Independentes, Educadores, Escritores e outros. Desde que trabalhem com auditoria e não possam ser considerados como tal;
- *Membros Honorários* - Formado por aqueles que prestam importantes serviços à auditoria interna, recebem tal recomendação por parte da Diretoria e Conselho Deliberativo.

CAPÍTULO - 4

CONDIÇÕES BÁSICAS PARA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL

CAPÍTULO - 4

CONDIÇÕES BÁSICAS PARA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL

O auditor deve preencher alguns requisitos básicos para está habilitado ao exercício da profissão, dentre outros, podemos citar: legais, culturais, técnicas, intelectuais, de integração profissional, educação e civismo, moral e principalmente de ética profissional.

4.1 - LEGAIS

De acordo com a legislação brasileira, a pessoa interessada em seguir a carreira de auditor, deve ser graduado em Ciências Contábeis e está registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nessa categoria. Deve, ainda, se registrar, de acordo com a área em que queira atuar (tais como, mercado de capitais, companhias abertas, sistema financeiro de habitação, sociedade de economia mista, órgãos públicos, sistema segurados, de previdência privada, dentre outros), nos respectivos órgãos controladores da área (Comissão de Valores Mobiliários, Repartições Federais, Estaduais e Municipais, etc.)

4.2 - CULTURAIS

O auditor deve ser uma pessoa com uma vasta "bagagem" de conhecimentos, dentre os mais variados assuntos, como podemos citar:

- Língua pátria, para estudo e redação de relatórios;

- Pelo menos uma língua de uso universal, para leitura de livros, revistas, publicações e periódicos de técnicas e mercado estrangeiro;
- Matemática financeira;
- Legislação comercial;
- Organização e administração de empresas;
- Economia e finanças empresariais;
- Processamento de dados;
- Economia e técnica bancária;
- Técnica e política comercial;
- Relações humanas e públicas;
- Sociologia; e
- Psicologia.

4.3 - TÉCNICAS

O auditor deve ter um conhecimento mais amplo na matéria que é fundamental para sua profissão, a Contabilidade, nesta, destacando-se:

- Os Princípios Gerais de Contabilidade, que compreendem os princípios fundamentais da ciência contábil, preceitos secundários, normas disciplina-

doras de escrituração, e normas disciplinadoras de elaboração de balanços;

- Sistemas contábeis;
- Técnicas contábeis (como por exemplo, Auditoria e Análise de Balanços);
- Planificação e organização contábil.

4.4 - INTELLECTUAIS

O auditor, deve ter um perfil intelectual que é imprescindível para o exercício da profissão, pois sem ele, o profissional estará sem as qualificações que a Auditoria exige, haja vista que em pouco tempo estará obsoleto, frente as constantes modificações que a lei sofre. Neste perfil, podemos citar como exemplo:

- Inteligência;
- Raciocínio rápido;
- Bom senso;
- Opinião própria;
- Independência mental;
- Força de vontade;
- Espírito analítico e observador;

- Ser pesquisador; e
- Ser estudioso e ter sede de saber.

4.5 - INTEGRAÇÃO PROFISSIONAL

O Auditor deverá estar integrado em sua classe e ter um empenho, no seu exercício profissional, em busca de qualidade e rapidez, para engrandecer a sua profissão, e ter a necessidade de:

- Dignidade profissional;
- Vivência na profissão;
- Ambição de progresso profissional;
- Amor à profissão e orgulho dela;
- Independência profissional;
- Filiação a entidades de sua classe;
- Respeito à classe a que pertence;
- Cooperação profissional com colegas (formando uma equipe); e
- Consciência da responsabilidade profissional.

4.6 - EDUCAÇÃO E CIVISMO

A Auditoria é uma profissão que muitas vezes gera delicados problemas de relações humanas, eis o motivo que o auditor deve ser um conhecedor de Psicologia e Relações Humanas. Desta forma, é desejável que o auditor seja:

- Educado e compreensivo;
- Tolerante;
- Respeitoso com colegas, funcionários e clientes;
- Habilidoso no trato;
- Dotado de espírito público;
- Respeitador do direito de terceiros; e
- Patriota e respeitador das leis e autoridades.

4.7 - MORAL

O auditor não deve apenas atender aos requisitos citados anteriormente, deve, ainda, ser uma pessoa que visa o interesse público de seu trabalho e a natureza de sua atuação, relacionada a interesses econômicos e financeiros da coletividade, e ainda, ter forte caráter, padrões de comportamento e moral, tais como:

- Integridade;

- Idoneidade;
- Respeitabilidade;
- Caráter ilibado;
- Padrão moral elevado;
- Vida privada irrepreensível;
- Justiça e imparcialidade.

4.8 - ÉTICA PROFISSIONAL

O auditor, assim como em todas profissões, deve seguir padrões de comportamento ético, sendo que a falta deste preceito poderá trazer graves prejuízos para a empresa auditada, para os investidores, para o fisco ou para terceiros a ela relacionados.

O auditor deve, independentemente de qual seja o fim da auditoria, ter uma linha geral de comportamento, ser imparcial, e gozar de independência técnica e funcional, com o objetivo único de apurar a verdade, qualquer que seja ela, e sempre zelar pelo patrimônio dos proprietários.

A profissão contábil é regida por um Código de Ética Profissional, criado pela Resolução Nº 290, de 04.09.70, do Conselho Federal de Contabilidade.

CAPÍTULO - 5

RESPONSABILIDADES LEGAIS DO AUDITOR

As responsabilidades relativas ao exercício profissional de auditoria não fica claramente definida em lei especial, no entanto, temos em contexto geral, o que determina a legislação civil, penal, comercial e profissional. Sobretudo é importante deixar registrado que as referidas leis, asseguram ao auditor, toda a responsabilidade pelos atos praticado pelos mesmos, embora, sem definição positiva e especial.

A responsabilidade profissional do auditor está assegurada pelo Decreto-Lei Nº 9.295 (que aborda entre outros assuntos, a formação dos Conselhos de Contabilidade, e em seu Art. 10, alínea C, estabelece a função do Conselho) e regulamentada pela Resolução Nº 700/91, do Conselho Federal de Contabilidade.

“Fiscalizar o exercício da profissão de contador e guarda-livros, impedindo e punindo as infrações e bem assim enviando às autoridades competentes minuciosos e documentados relatórios sobre fatos que apurarem e cuja solução ou repressão não seja de sua alçada”.

O texto legal não menciona os auditores, no entanto, sabemos que tal artigo os atinge por extensão, de forma que se um contador praticar qualquer ato lesivo aos direitos de um cliente seu, pode sofrer sanções, de acordo com o nível da lesão, que varia de uma simples multa até a cassação de sua carteira do CRC e sua conseqüente suspensão profissional, deste modo, podemos concluir dizendo que a responsabilidade de fiscalizar o aspecto profissional do auditor é dos Conselhos de Contabilidade.

As responsabilidades civil, comercial e penal estão previstas nos códigos próprios da legislação brasileira, no contexto genérico e não específico.

A responsabilidade dos auditores para com o mercado de capitais é estabelecida pela lei Nº 6.385, de 07.12.76, e incumbe a CVM - Comissão de Valores Mobiliários - a responsabilidade para fiscalizar tais atos, de forma que este conselho pode examinar livros, registros e documentos dos auditores (vide Art. 9, item I, letra E), intima-los a prestar informações ou esclarecimentos, aplicar multas, suspender o registro e responsabilizá-los por qualquer infração.

No Brasil, ainda hoje, não existe um sistema de fiscalização que seja capaz de acompanhar as atividades profissionais dos auditores, desta forma, põe em risco o Mercado de Capitais e a segurança nacional, devido a espionagem econômica.

CAPÍTULO - 6

FORMAS E TIPOS DE AUDITORIA

A auditoria, ao longo de seu desenvolvimento, foi se afirmando e, de uma forma ou de outra, estabelecendo suas finalidades, de forma que de acordo com a necessidade, foi-se criando vários tipos de auditoria, desse modo, dizemos que de acordo com a técnica empregada pode ser Auditoria Operacional e Auditoria Contábil.

AUDITORIA OPERACIONAL é uma extensão da administração e seu campo de trabalho consiste em mensurar a organização como um todo.

AUDITORIA CONTÁBIL é a que se prende ao processo de registros contábeis e cuja função não é mensurar a gestão e sim o patrimônio, emergindo a apuração da eficácia administrativa como consequência dos reflexos causados na posição patrimonial.

E de acordo com área de atuação pode ser Auditoria Interna e Auditoria Externa.

A Auditoria Externa é a própria auditoria (geral) que estudamos até aqui, visto que a Auditoria Interna é uma ramificação da Externa, ou como alguns autores preferem, a Auditoria Interna é filha da Externa; de tal forma que as funções se assemelham, porém não se chocam, visto que a auditoria Interna surgiu pelo fato de os administradores estarem encontrando dificuldades em fiscalizar e controlar toda a empresa, e como o auditor externo está mais voltado para as Demonstrações Contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício - DRE, Demonstração da Origem e Aplicação dos recursos - DOAR, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido -

DMPL, e as Notas Explicativas), os empresários começaram a contratar esses auditores, tornando-os funcionários, para que pudessem acompanhar a empresa no seu dia-a-dia, de forma que tivessem condições de fiscalizar as normas internas da empresa emitindo um relatório comentário, sendo neste, sugeridas à administração soluções para sanar os problemas da empresa.

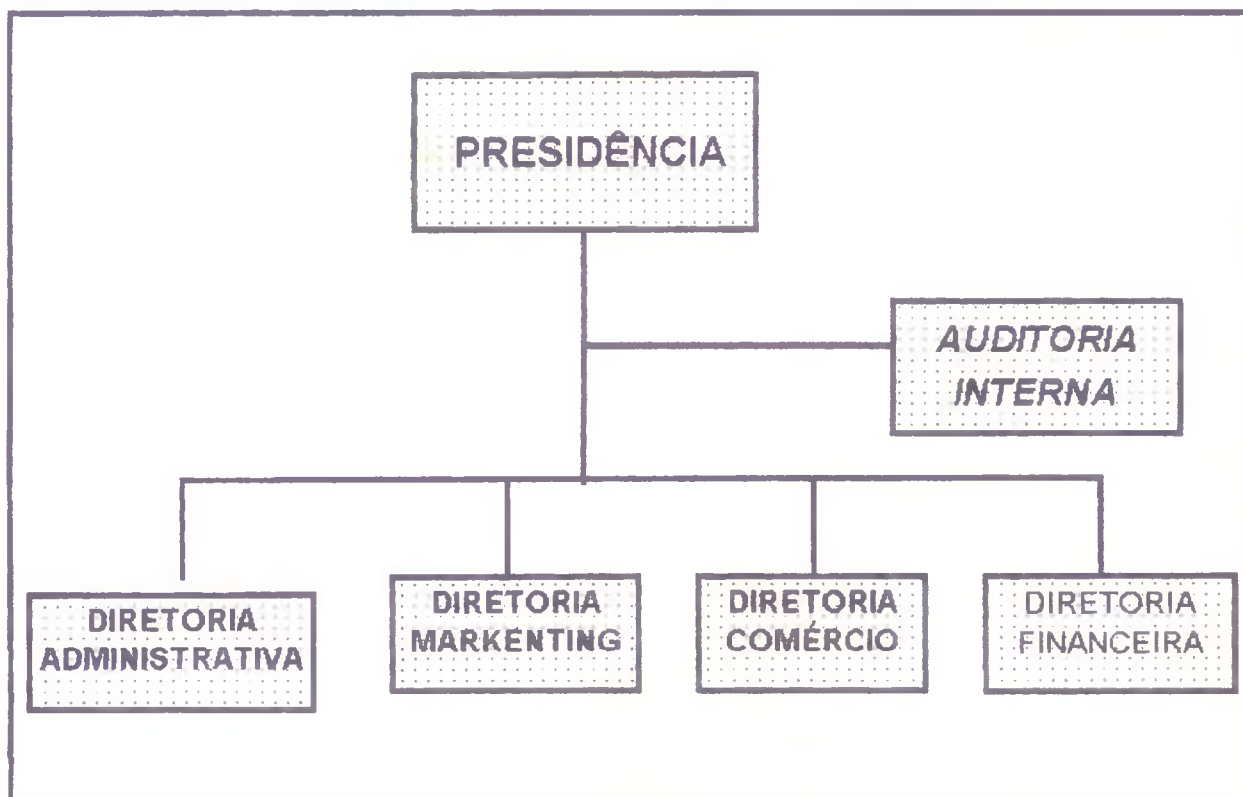
Assim, o Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução Nº 780/95, fixou as normas e os procedimentos para a atividade de auditoria interna.

“ A auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade.

A auditoria interna é de competência exclusiva de Contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade, nesta norma denominado auditor interno”

A auditoria interna é um órgão de assessoramento e não de execução. É um controle administrativo, cujo objetivo é avaliar a eficiência de outros controles, como podemos observar através do organograma da EMPRESA ALFA LTDA, a seguir:

ORGANOGRAMA (REDUZIDO) DA EMPRESA ALFA LTDA



E podemos concluir, deixando registrado as principais características dos auditores internos e externos:

Auditores Internos:

- É empregado da empresa;
- Possui menor grau de independência;
- Executa auditoria contábil e operacional; e
- Seus principais objetivos são: verificar se as normas internas estão sendo cumpridas; verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigen-

tes; verificar a necessidade de novas normas internas; efetuar auditorias nas diversas áreas das Demonstrações Contábeis e operacionais; aplicar e adequar os controles internos, financeiros e operacionais; cumprir as diretrizes, planos e procedimentos; salvaguarda dos Ativos quanto à escrituração, guarda e perdas de todas as espécies; e avaliar a qualidade e desempenho na execução das responsabilidades delegadas.

Auditor Externo:

- Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada;
- Possui maior grau de independência;
- Executa apenas a auditoria contábil; e
- O principal objetivo é emitir um parecer sobre as Demonstrações Contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens/ aplicações de recursos da empresa examinada, bem como, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se estes foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior.

CAPÍTULO - 7

NORMAS DE AUDITORIA

7.1 - CONCEITO E EVOLUÇÃO DAS NORMAS DE AUDITORIA

As Normas de Auditoria são procedimentos adotados pelos órgãos reguladores da profissão contábil, visando regulamentar o exercício da profissão do auditor. Estas normas estabelecem orientações e diretrizes a serem seguidas pelos auditores, além, é claro, de conceitos básicos sobre as exigências em relação à pessoa do auditor, à execução de seu trabalho e ao parecer que por ele deverá ser emitido.

As normas não são um manual de procedimentos a ser seguido, elas apenas fixam limites de responsabilidade e orientam o auditor no que diz respeito à capacitação profissional e aos aspectos técnicos exigidos pela profissão.

No Brasil, as Normas de Auditoria, surgiram por volta de 1972, quando o IBRACON - Instituto Brasileiro dos Contadores, baseando-se nas experiências de outros países, compilou alguns procedimentos, o que foi regulamentado pela Resolução Nº 321/72, do Conselho Federal de Contabilidade e pela Resolução Nº 220, de 15.05.72, do BACEN - Banco Central. Em seguida, o mesmo IBRACON aliado a CVM - Comissão de Valores Mobiliários, elaboraram inúmeras normas específicas de auditoria, principalmente as relacionadas às Instituições Financeiras.

7.2 - NORMAS DE AUDITORIA VIGENTES NO BRASIL

As Normas de Auditoria, atualmente em vigor, são as outorgadas pelas Resoluções de Nº 700, de 24.04.91, que trata das Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis; e a de Nº 701, de 10.05.91, que trata das Normas Profissionais do Auditor Independente, ambas do Conselho Federal de Contabilidade.

CAPÍTULO - 8

**PROCEDIMENTOS A SEREM
ADOTADOS NA PRESTAÇÃO DE
SERVIÇOS DE AUDITORIA**

8.1 - CONTRATAÇÃO DOS SERVIÇOS DO AUDITOR

O auditor, quando solicitado para prestar seus serviços a uma empresa, deve estabelecer um contrato de prestação de serviços profissionais, no qual deve ficar estabelecido a natureza e a extensão do serviço a ser executado, bem como o tempo de duração do contrato e a remuneração a ser paga pelo trabalho.

O auditor deve, respeitando a ética profissional, antes de firmar o contrato de prestação de serviços, indagar ao cliente o motivo que o levou a mudar de auditoria, e em seguida, o auditor deve confirmar as informações, dadas pelo cliente, com o colega substituído.

8.2 - CONTATO COM O CLIENTE

Ao primeiro contato com o cliente, o auditor é obrigado a seguir determinadas regras, como por exemplo, saber se a empresa tem ou teve serviços de auditoria externa. Caso a empresa não tenha estes serviços, o auditor deve esclarecer ao novo cliente os benefícios da realização de seu trabalho, bem como suas limitações. Deve, ainda, deixar claro que o parecer sobre o Balanço Patrimonial somente poderá ser emitido se pela análise dos documentos postos à sua disposição forem suficientes para que se tenha total convicção para emitir sua opinião.

O auditor deve, ainda, esclarecer ao cliente sobre as responsabilidades do auditor perante a lei e a ética profissional. E, por fim, obter

informações sobre a natureza do trabalho a ser realizado (se o cliente deseja uma auditoria permanente, eventual, ou apenas quando do encerramento do exercício); o fim a que se destina o exame, para que o auditor possa avaliar a extensão e a profundidade necessárias à execução da auditoria; o sistema de escrituração utilizado, para julgar sua eficiência e adequação às necessidades da empresa; e por último, os controles internos, para sentir a confiabilidade dos mesmos e até que ponto poderá emitir sua opinião. Após levantados estes dados, o auditor deve comunicar ao cliente o valor de seu honorários, não podendo determinar um valor fixo, e sim por hora ou dia, dando ao cliente uma previsão do tempo para a realização dos serviços.

8.3 - DEFINIÇÃO E PROFUNDIDADE DO TRABALHO

A definição e a profundidade do trabalho é determinada pelo próprio auditor, que julga quais os procedimentos necessários para que possa tirar suas conclusões e emitir seu parecer.

Os procedimentos e a profundidade, o auditor só poderá determinar após concluído os levantamentos iniciais. Esses procedimentos não precisam ser fornecidos ao cliente, é apenas uma ferramenta para o auditor, seus assistentes e auxiliares, elaborarem o seu parecer.

Agora, se o objetivo da auditoria não for o parecer sobre as Demonstrações Contábeis, os procedimentos devem ser determinados de comum acordo com o cliente, e nesse caso, se o contrato definir os procedimentos a seguir, estes deverão ser notificados ao cliente.

As informações a serem dadas ao cliente podem ser de vários tipos, destacamos algumas, para melhor exemplificar:

- Se os exames são integrais ou por testes;
- Se o auditor, ou seus assistentes e auxiliares, acompanhará a realização dos inventários ou apenas testará sua exatidão;
- Se os débitos e créditos de terceiros serão confirmados pelo sistema chamado "circularização" ou apenas conferidos com os elementos existentes na própria empresa.

8.4 - DELIMITAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS

O auditor, como já foi dito anteriormente, deve fixar a extensão de seu trabalho, haja vista que ela poderá ser parcial (específica) ou geral. A auditoria parcial pode ser para:

- ✓ Apurar a situação econômica e financeira da empresa, para fins de crédito;
- ✓ Conferir a exatidão dos custos, para fins administrativos ou de política de vendas;
- ✓ Confirmar a existência de determinados valores patrimoniais;
- ✓ Confirmar os saldos de contas de terceiros;
- ✓ Verificar o cumprimento das obrigações fiscais para evitar penalidades;

- ✓ Verificar o atendimento dos preceitos da legislação das S.A., para acautelar interesses de acionistas e terceiros;
- ✓ Apurar desvios e malversações do patrimônio;
- ✓ Determinar o valor real do Patrimônio Líquido da Sociedade, para fins de venda da empresa, da admissão de novos sócios ou acionistas, pagamento de acionistas dissidentes, ou de liquidação da sociedade;
- ✓ Levantamento da situação econômica e financeira da empresa, para fins de pedido de concordata preventiva ou falência.

É importante que seja delimitado os serviços para que o auditor possa fixar seus honorários, determinar suas tarefas e responsabilidades, programar os trabalhos a serem executados e emitir seu parecer.

8.5 - HONORÁRIOS

Os honorários a que tem direito um auditor, pela prestação de serviços é algo bastante delicado pois, o auditor não pode fixar um valor, o que seria melhor para o cliente, pois as empresas de auditoria trabalham com base em horas ou dias de serviço. O auditor não pode, ainda, seguindo a ética profissional, fixar honorários excessivamente altos, nem demasiadamente baixos.

Como já fora dito no parágrafo anterior, o auditor não pode fixar honorários, mas deve dar uma previsão de tempo para conclusão de seu

trabalho, ao cliente, para que o mesmo possa se provisionar em relação ao custo total dos serviços prestados pelo auditor.

O auditor é, ainda, obrigado a detalhar minuciosamente, ao cliente os motivos, se for o caso, pela demora ou prolongamento do prazo dado inicialmente, dando, assim, uma nova previsão para a conclusão.

8.6 - DURAÇÃO DO CONTRATO

O tempo de duração do contrato de prestação de serviços do auditor está condicionado à previsão dada pelo mesmo à realização dos seus trabalhos. É claro que, por algum motivo, se este tempo extrapolar seus limites, o auditor deve, como já citamos no item anterior, justificar ao cliente os motivos do atraso, com a devida antecedência, para que dê tempo ao cliente de se programar e autorizar a continuação dos seus serviços.

8.7 - CONDIÇÕES PARA REALIZAÇÃO DA AUDITORIA

O auditor deve, nos primeiros contatos com o cliente, dizer que condições são necessárias para que possa realizar seu trabalho e emitir o parecer. Essas condições não se referem somente aos meios materiais (local, máquinas, móveis, materiais diversos), como também as condições de colaboração, ou seja, a liberdade que o auditor terá dentro da empresa para obter as informações imprescindíveis à execução de seu trabalho.

8.8 - DIFICULDADES PARA A EXECUÇÃO DO TRABALHO

O auditor deve se assegurar, junto ao cliente, da possibilidade de rescindir o contrato a qualquer instante, desde que para isso encontre dificuldades para realizar seu trabalho.

Essas dificuldades podem ser um atraso nos honorários do auditor, que necessita deles para pagar seus auxiliares, a falta de condições materiais, a falta de cooperação por parte de alguns empregados da empresa, negando ou omitindo informações de que o auditor necessite, dentre outras.

O auditor, encontrando essas dificuldades, deve, em defesa de sua honorabilidade e idoneidade profissional, notificar ao cliente do ocorrido, dando-lhe um prazo para o cumprimento das condições exigidas no contrato. Não havendo colaboração do mesmo, o auditor deve decidir entre rescindir o contrato ou emitir um parecer com abstenção de opinião (que veremos posteriormente), respeitando, desta forma, a Resolução CFC Nº 700/91, em seu item 9, das Normas Relativas ao Parecer.

8.9 - RESPONSABILIDADES DO AUDITOR

O contrato de prestação de serviços de auditoria não determina as responsabilidades do auditor, mas fica implícito que terá de desenvolver seu trabalho com elevado padrão técnico, com sigilo e ética profissional, bem como a obediência as Normas de Auditoria geralmente aceitas.

O auditor não respeitando essas condições impostas pela legislação para o exercício de sua profissão, estará sujeito a sanções legais, tais como denúncia ao órgão fiscalizador da profissão - CRC; advertência ou suspensão do exercício profissional; as penalidades cabíveis junto a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, quando for uma auditoria numa Companhia de Capital Aberto ou em uma Companhia ligada ao Mercado de Capitais; além disso tudo, estará, ainda, sujeito a responder civilmente por seu ato infracionário, respeitando a Lei Nº 6.385/76, em seu artigo 26, §2º.

CAPÍTULO - 9

CONTROLES INTERNOS

9.1 - DEFINIÇÃO

Segundo o AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), um respeitado órgão americano, a melhor definição para controle interno é a seguinte:

“ Controle Interno é o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenadas, adotadas dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão”.

Com base nessa definição, podemos dizer que o principal meio de controle interno que dispõe uma administração é a contabilidade, sendo esta registrada, através da escrituração, após a ocorrência do fato (controle conseqüente). Agora, há também outros tipos de controle que registram o fato no momento em que se realiza (controle concomitante), e há, ainda, o tipo de controle que se antecipa à realização do fato (controle antecedente).

Os controles Internos de uma empresa são, portanto, todos os registros, livros, fichas, mapas, boletins, papéis, formulários, pedidos, nota, faturas, documentos, guias, impressos, ordens internas, regulamentos e demais instrumentos de organização administrativos que funcionam como um sistema de vigilância, fiscalização e verificação do administrador.

9.2 - TIPOS DE CONTROLE INTERNO

Os controles internos podem ser de dois tipos:

9.2.1 - CONTÁBEIS

Os controles internos contábeis são aqueles relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis.

O objetivo deste controle é:

- Permitir que as transações sejam efetuadas de acordo com a autorização geral ou específica da administração;
- Permitir que as transações sejam registradas, quando necessárias, permitindo a elaboração periódica das Demonstrações Contábeis e a manutenção do controle contábil sobre os ativos;
- Permitir que o acesso aos ativos seja permitido apenas com a autorização da administração; e
- Que os ativos registrados contabilmente sejam comparados aos ativos físicos em intervalos razoáveis, e se adotem medidas adequadas quando detectada qualquer diferença.

9.2.2 - ADMINISTRATIVOS

Os controles internos administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e obediência às políticas administrativas.

Esses controles, na verdade, estão ligados, embora de forma meio que indireta, aos controles contábeis pois, abrangem os controles estatísticos, programas de treinamento de pessoal, controle de qualidade, dentre outros.

9.3 - OBJETIVOS DOS CONTROLES INTERNOS

Os controles internos visam basicamente:

✓ **Proteção dos ativos**

Essa proteção pode ter três interpretações. Segundo o aspecto administrativo empresarial, pode ter uma mais abrangente, que é aquela onde todos os ativos devem ser protegidos contra qualquer situação indesejável; uma um pouco mais restrita que é aquela que protege os ativos contra erros não intencionais e irregularidades intencionais; e o mais restrito que se refere, apenas, aos erros intencionais.

✓ **Obtenção de informações adequadas**

Essa informação deve ser adequada tanto para os usuários internos como para os externos.

✓ **Promoção da eficiência operacional**

Deve haver um rigoroso acompanhamento gerencial, visando a adoção de medidas corretivas que melhorem a eficiência operacional da empresa.

✓ **Estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração**

Este objetivo age de forma mais psicológica, haja vista que diz respeito a um padrão de comportamento a ser adotado pela empresa.

9.4 - ELEMENTOS DE CONTROLE INTERNO

Os elementos de controle interno são:

→ **Planos de organização**

O plano de organização é representado pelo organograma e complementado pelas diretrizes da administração e manuais de procedimentos.

→ **Pessoal adequado**

É importante observar que o funcionamento apropriado de um controle interno não depende apenas de um planejamento da organização, mas, também, da escolha de funcionários capazes para cumprir os procedimentos estabelecidos, de forma econômica e eficiente.

9.5 - AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

A avaliação dos controles internos é feita, a partir de um levantamento dos sistemas da empresa (compra, venda, registros contábeis, controle e remuneração de pessoal, pagamentos e recebimentos, etc.), e pode ser obtido de quatro formas diferentes, a critério da auditoria:

Questionários Narrativos

Os questionários narrativos são compostos de uma série de questões que, associadas às respostas devidas, mostram ao auditor os aspectos significativos do sistema em análise.

Exemplos de algumas questões que abrangem estes quesitos:

- * “ Como são processadas as transações ? ”
- * “ Quem executa a função ? ”
- * “ Que controles existem ? ”
- * “ Com que frequência se faz isso ? ”

Este método traz as seguintes vantagens para o auditor:

- ✓ As respostas obtidas fornecem uma descrição do sistema de forma narrativa;
- ✓ As respostas obtidas podem facilmente ser associadas ao objetivo da auditoria; e
- ✓ As questões são elaboradas visando obter respostas que possam compor os procedimentos existentes na empresa.

☑ Questionários " SIM / NÃO "

Os questionários "Sim / Não" são compostos de questões que exigem respostas do tipo "Sim", "Não", e "Não se aplica". Essas questões são elaboradas visando controles específicos e, geralmente, quando obtêm um "Não" como resposta, significa que há alguma falha no sistema. Por exemplo: " As conciliações bancárias são verificadas por pessoa independente de quem as preparou ? "; " O produto do recebimento diário é depositado intacto no mesmo dia em conta corrente bancária ? ".

Este método fornece ao auditor, as seguintes vantagens:

- Resposta "Não", pode indicar falha ou deficiência de controle interno;
- Sua utilização e preenchimento são relativamente fáceis;
- Pode-se dividir os questionários entre os avaliadores, sem por em risco a perda da seqüência do sistema.

☑ Fluxogramas

O fluxograma é uma técnica que vem sendo utilizada, e obtendo bons resultados, para ajudar a formular um completo entendimento dos aspectos mais importantes e relevantes de um sistema e seus controles.

O fluxograma é basicamente uma descrição do sistema por meio de símbolos, que por serem padronizados, propiciam uma nítida compreensão do sistema às pessoas, familiarizadas com tais códigos.

Os fluxogramas podem ser feitos com vários graus de minuciosidade, podendo usá-lo no lugar de outras técnicas ou combinadas a estas. Estes meios podem ser utilizados para diferentes finalidades, como por exemplo docu-

mentar os procedimentos e controles que interessam ao avaliador, ou apresentar um quadro geral que auxilia sua compreensão do sistema.

☑ Descrição propriamente dita

A descrição propriamente dita consiste, como o próprio nome sugere, na descrição do sistema da empresa; e requer que seja elaborada por um avaliador experiente e que sejam feitas entrevistas com todo o pessoal envolvido com o sistema.

Esse método traz mais desvantagens, porque dificulta a visualização do sistema como um todo e pode esconder eventuais falhas do sistema de controle interno.

CAPÍTULO - 10

PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

10.1 - INTRODUÇÃO

Planejar um serviço de auditoria significa dizer que o auditor deve estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e a um menor custo possível para o cliente, e é claro, não esquecendo do menor tempo a ser executado seus trabalhos.

O planejamento deve ser amplo e extremamente flexível, para permitir ao auditor condições de alterá-lo, se for o caso, durante o andamento do trabalho.

O planejamento deve, também, ter como objetivo, propiciar maiores facilidades na execução do trabalho e, ainda, permitir que vários auditores possam trabalhar conjuntamente, assim, há a necessidade de elaborar programas específicos para Caixa e Bancos, Duplicatas a Receber, Estoques, Investimentos, Imobilizado, Fornecedores, Financiamentos, etc.

O planejamento deve ser elaborado de acordo com a Resolução Nº 700/91, do Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 11.2.6 (Procedimentos de Auditoria).

10.2 - TÉCNICAS UTILIZADAS

O auditor, para fazer um bom planejamento, deve fazer uso de técnicas específicas, que ajudam a levantar os dados que necessita e com isso poder dar sua opinião, ou seja, emitir o parecer. Essas técnicas são:

10.2.1 - CONFIRMAÇÃO EXTERNA (CIRCULARIZAÇÃO)

A circularização consiste em fazer com que o cliente emita cartas a empresas ou pessoas com as quais mantém relações de negócios, solicitando que confirmem, em carta dirigida ao auditor, qual é a situação desses negócios, na data determinada.

10.2.2 - INSPEÇÃO FÍSICA

O auditor deve assegurar-se da real existência de bens em poder da empresa, sendo confrontado com documentos da contabilidade, e em alguns casos deve solicitar o parecer de especialistas para saber o estado do bem.

10.2.3 - CONTAGEM DOS ITENS FÍSICOS

O auditor deve acompanhar o inventário para assegurar-se de que a contagem está sendo feita corretamente e que estão sendo abrangidos todos os itens a ser inventariados (estoques, matérias-primas, almoxarifado, etc.)

10.2.4 - EXAME DE COMPROVANTES AUTÊNTICOS

O auditor deve proceder, durante a seleção dos testes, ao exame dos lançamentos contábeis, neste exame o auditor deve dar uma especial atenção a legitimidade dos documentos, e verificar sua autenticação e, ainda, se corresponde à operação escriturada.

10.2.5 - REVISÃO DOS CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

O auditor deve fazer uma revisão em seus critérios de avaliação para verificar se os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio estão evidenciados de forma autêntica e se compõem o Balanço Patrimonial, com uniformidade com os Princípios Contábeis aceitos pela sociedade contábil.

10.2.6 - EXAME DE REGISTROS AUXILIARES E FISCAIS

A análise do auditor deve passar pelos Livros Auxiliares, confrontando estes com as contas principais, fazendo, desta forma, as conciliações exigidas e que são possíveis de periódicos exames pelo Fisco.

10.2.7 - OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES DE VÁRIAS FONTES

O auditor para desenvolver um trabalho maior grau de segurança, deve realizar uma investigação, fazendo quase o papel de um detetive, confrontando as informações internas e externas por ele apuradas.

10.2.8 - CONFERÊNCIA DE CÁLCULOS

O profissional de auditoria não pode confiar em somas e cálculos que lhe seja apresentado, pois há sempre o "fantasma" de erro e da má-fé por parte de alguns funcionários, então, diante disso, o auditor deve, também, conferir todos os dados que julgue necessário para emitir seu parecer.

10.2.9 - ESTUDO DOS MÉTODOS OPERACIONAIS

O auditor deve proceder a um exame dos métodos operacionais da empresa para que estes lhe auxiliem na verificação da produtividade, do lucro operacional e no volume produzido, além disso, dará subsídios ao auditor de demonstrar suas perspectivas quanto a continuidade e crescimento da empresa.

CAPÍTULO - 11

PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho de um auditor são todos os apontamentos feitos pelo mesmo, durante o período de "campo", onde deve conter todas as informações, refletindo um fiel testemunho do trabalho realizado e, lhe dando suporte para a emissão do parecer.

Os papéis de trabalho que uma empresa de auditoria faz uso são as Demonstrações Contábeis auditadas, balancetes do razão, folha de ajustes, folhas de análise das contas do ativo, passivo, receitas, despesas e patrimônio líquido. Devem, ainda, compor este grupo os documentos obtidos na circularização, cópias de contratos, questionários para a avaliação do controle interno, etc.

Os papéis de trabalho devem ser organizados e juntados segundo sua finalidade, e que usualmente, são colocados em pastas que recebem as seguintes titulações:

- Pasta permanente;
- Pasta de assuntos de auditoria;
- Pasta de análise de contas;
- Pasta de correspondência

A elaboração dos papéis de trabalho devem seguir um padrão, respeitando a Resolução do CFC Nº 700/91, em seu item 11.1.3, onde todos os procedimentos sejam mencionados, demonstrando, deste modo, a profundidade dos testes. O auditor deve, ainda, atentar, durante a elaboração dos papéis, para requisitos imprescindíveis para que seja alcançado um bom resultado. São eles:

- ✓ Os papéis de trabalho devem evidenciar a obediência às Normas de Auditoria;
- ✓ As conclusões de cada conta ou área deverão estar em conformidade com os Princípios Contábeis;
- ✓ Devem incluir todos os dados e informações pertinentes, excluindo os irrelevantes;
- ✓ Devem ser limpas, claras e corretas, sem erros de natureza matemática; e
- ✓ Devem conter todas as informações que possam ser úteis no futuro;

Estes critérios observados são fundamentais para a realização de um trabalho de elevado padrão técnico, e sua desobediência determinará falha nos papéis de trabalho e por conseqüência na própria auditoria.

O auditor faz uso de símbolos que lhe são peculiares, em seus papéis de trabalho, para evidenciar as conferências e os cruzamentos feitos com valores constantes em outros documentos ou registros contábeis. Estes símbolos divergem em seu significado de uma empresa para outra, mas de uma forma genérica apresentam-se assim:

- ✓ - Somas conferidas
- ∩ - Conferência com o razão
- ✕ - Inspecionamos a contabilização

- ^ - Inspecionamos a contabilização e conferimos com o extrato bancário
- ☞ - Verificamos tabelas
- ≡ - Verificamos ordem de fabricação
- ⚡ - Verificamos mapa de custo
- ☪ - Verificamos nota fiscal

A título de exemplificação deixaremos registrado alguns papéis de trabalho utilizados pelos auditores, e ao final, no Anexo, apresentaremos alguns modelos:

- Balancete de quatro colunas;
- Folha de trabalho para correção de demonstrações e livros;
- Análise de conta - equipamentos de entrega;
- Análise de conta - depreciação acumulada - equipamentos de entrega;
- Análise de conta - títulos a pagar;
- Lançamentos de ajustes no Diário;
- Conciliação bancária;
- Conciliação de quatro colunas - operações e saldos bancários;
- Balancete do razão geral - cinco colunas;
- Balancete do razão geral - doze colunas;
- Folha indicativa - caixa e bancos;
- Parte do programa de auditoria;
- Parte de um questionário de controle interno;

- Tipo de informação a ser obtida após fazer a revisão do controle interno;
- Análise de conta - receitas diversas;
- Análise de conta - despesas de publicidade;
- Análise de conta - seguros a vencer;
- Análise de conta - depósitos e adiantamentos;
- Análise de conta - equipamentos de escritório e depreciação acumulada;
- Folha indicativa - ativo imobilizado e depreciação acumulada;
- Quadro de depreciação - equipamento de entrega;
- Análise de conta - títulos negociáveis;
- Confirmação positiva de contas a receber;
- Folha de trabalho para confirmação de contas a receber;
- Análise de contas - títulos a receber;
- Folha de trabalho para teste de contagem de estoque
- Testes de preço do estoque;
- Declaração formal da administração;
- Folha de trabalho para revisão de faturas de compras;
- Declaração formal da administração sobre passivo;
- Análise de contas - títulos a pagar;
- Folha de trabalho para contagem do pequeno caixa;
- Conciliação bancária;
- Formulário-padrão para confirmação bancária; e
- Comprovação de operações bancárias.

CAPÍTULO - 12

PARECER DE AUDITORIA

12.1 - CONCEITO E FINALIDADE

O Parecer de Auditoria é o instrumento através do qual o Auditor opina sobre a fidedignidade do Balanço e das Demonstrações Contábeis de uma empresa, ou melhor, determina (atesta) se o Balanço e as Demonstrações Contábeis descrevem com veracidade a situação da empresa.

Através do Parecer de Auditoria, o Auditor comunica ao solicitante do trabalho (destinatário) o resultado dos exames que efetuou. Este solicitante pode ser qualquer grupo ou pessoa ligada à empresa, ou ainda, uma pessoa sem vínculos com a empresa, que necessite, por algum motivo, se assegurar de que o Balanço e as Demonstrações Contábeis refletem adequadamente a posição financeira das operações da empresa. É claro, que neste último caso, a auditoria só é possível com a autorização e colaboração da administração da empresa a ser auditada.

12.2 - ELEMENTOS DO PARECER DE AUDITORIA

O Parecer de Auditoria emitido sobre o Balanço e as Demonstrações Contábeis de uma empresa é padronizado em sua essência. A Lei Nº 6.404/76, juntamente com as Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, e as Instruções da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, estabeleceram os seguintes elementos básicos do parecer de Auditoria:

- A identificação do destinatário;
- O escopo, que é o primeiro parágrafo do parecer, onde se faz a identificação da empresa e dos documentos examinados pelo Auditor;

- A opinião, que figura em um segundo parágrafo, contendo a posição do Auditor quanto às Demonstrações Contábeis examinadas e outros detalhes formais;
- A assinatura do Auditor; e
- A data do parecer.

Tal como citado no parágrafo primeiro deste capítulo, os elementos acima apresentados são simplesmente essenciais, não está descartada a possibilidade de uso de outros elementos, muito pelo contrário, em determinados casos, há elementos que, apesar de não estarem no conjunto das "essenciais", passam a ser imprescindíveis para a composição do Parecer com opinião ressalvada ou opinião adversa ao Balanço e às Demonstrações Contábeis examinadas, que apresentam, geralmente, um ou mais parágrafos extras, situados entre o escopo e a opinião (conforme veremos especificamente em capítulos posteriores).

12.3 - DESTINATÁRIO

A Lei Nº 6.404/76 (Leis das Sociedades Anônimas), as Resoluções Nº 700/91 e Nº 701/91, ambas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, e as Instruções da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, não fixam nenhuma pessoa ou grupo específico dentro da empresa, como o destinatário oficial do Parecer de Auditoria. O procedimento usual, é que o Auditor ao executar o exame do Balanço e das Demonstrações Contábeis da empresa, destine o Parecer ao solicitante dos trabalhos, seja quem for ele. Caso a Auditoria seja contratada em nome da empresa, sem que haja especificação da pessoa

ou grupo que a contratou, o parecer de Auditoria deve ser destinado à Diretoria da empresa.

Esteticamente, o destinatário do Parecer da Auditoria figura, geralmente, no início do documento. Ele deve conter o nome da pessoa ou grupo a quem o Parecer se encaminha. Abaixo, temos os mais comuns exemplos de destinatários de Parecer de Auditoria:

- Aos Acionistas do Circuito S/A.
- Ao Presidente da Companhia Legal S/A.
- Aos Diretores da Transmanoel S/A.
- Aos Sócios da Empresa X S/A.
- Ao Conselho de Administração da Futura S/A.
- Ao Sócio-Gerente da Sobrinhos S/A.

O elemento destinatário do Parecer de Auditoria normalmente é composto tão somente do nome do solicitante. Não há nenhuma regra legal sobre o seu conteúdo, entretanto, alguns poucos auditores incluem neste elemento do Parecer, o endereço do destinatário ou outros detalhes sobre sua identificação.

12.4 - O ESCOPO

O Escopo é o nome dado ao parágrafo inicial do Parecer de Auditoria. Ele contém, antes de tudo, a identificação da empresa auditada. Esta identificação deve trazer o nome oficial da entidade, sem o emprego de abreviações, ou seja, a razão social completa.

O Escopo também deve identificar as demonstrações submetidas ao exame da Auditoria. Esta identificação deve denominar claramente o Balanço Patrimonial e cada item das Demonstrações Contábeis, geralmente, inclui as Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos - DOAR, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL, e as Notas Explicativas, que complementam as informações contidas no Balanço Patrimonial.

Por exigência da Lei Nº 6.404/76, a Auditoria deve buscar seu exame no Balanço e nas Demonstrações de dois ou mais exercícios financeiros, aplicando desta forma uma comparabilidade entre os mesmos, neste caso, o Escopo deve, também, identificar os períodos aos quais se referem tais Demonstrações.

O Escopo deve conter, ainda, uma indicação que comente que a Auditoria fora efetuada de acordo com as Normas de Auditoria Contábil, tais normas provêm das Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade Nº 700 e a Nº 701, ambas de 1991.

Deve conter, também, no primeiro parágrafo, caso seja verídico, indicação de que a empresa utiliza no Balanço e em suas Demonstrações Contábeis os Princípios Fundamentais de Contabilidade, e se tais princípios foram aplicados uniformemente nas peças examinadas.

Abaixo, apresentamos exemplos de Escopo em Pareceres de Auditoria:

PARECER DE AUDITORIA

Aos

Ilmos. Srs. Diretores da Só Sacos S/A.

“ Examinei o Balanço Patrimonial da Só Sacos S/A. em 31 de dezembro de 1995 e as respectivas Demonstrações de Resultados, das Origens e Aplicações de Recursos e das Mutações do Patrimônio Líquido para o exercício findo naquela data. O exame foi executado de acordo com as Normas de Auditoria e outros procedimentos que julgamos necessários nas circunstâncias. ”

12.5 - A OPINIÃO

A opinião do Auditor deve ser expressa em parágrafo único que, geralmente, é o último item substancial do Parecer de Auditoria.

A Resolução Nº 700/91 do Conselho Federal de Contabilidade, sugere um modelo para o parágrafo de opinião, o qual é geralmente aplicado pelos auditores.

O parágrafo que expressa a opinião do Auditor a respeito do Balanço e das Demonstrações Contábeis examinadas, é o ponto do Parecer onde se confirma definitivamente a fidedignidade dos documentos examinados, ou se aponta as falhas neles apresentadas ou, ainda, declara que tais peças contábeis não fazem jus à realidade patrimonial e financeira da empresa ou, ainda, é onde o auditor expressa a falta de condições para opinar sobre o Balanço e as Demonstrações.

Abaixo apresentamos o exemplo de parágrafo de opinião de um Parecer de Auditoria, da maneira mais simples e usual:

PARECER DE AUDITORIA

Aos

Ilmos. Srs. Diretores da Só Sacos S/A.

(Escopo) ...

Em minha opinião, o Balanço Patrimonial e as Demonstrações Contábeis representam adequadamente, a situação financeira e patrimonial da Só Sacos S/A., em 31 de dezembro de 1995, o Resultado de suas Operações e as Origens e Aplicações de Recursos referentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aplicados, estes, uniformemente em relação ao exercício anterior.”

Conforme pôde-se notar no exemplo anterior, que segue fielmente o modelo indicado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade e pela Comissão de Valores Mobiliários, além de expressar a veracidade com que o Balanço e as Demonstrações Contábeis representam a situação patrimonial e financeira da empresa. O parágrafo de Opinião do Parecer de Auditoria deve conter, também, se o Balanço e as Demonstrações foram elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade geralmente aceitos e se tais princípios foram aplicados em bases uniformes.

Posteriormente, apresentaremos as diversas modalidades de opiniões para o Parecer de Auditoria.

12.5.1 - OPINIÃO SEM RESSALVAS (LIMPA)

Este tipo de opinião é utilizado quando o auditor não estabelece nenhuma restrição ao Balanço e às Demonstrações Contábeis por ele examinadas, portanto deve seguir o modelo sugerido pela Resolução de Nº 700/91 do CFC, com as devidas adaptações da Lei das Sociedades Anônimas (Lei Nº 6.404/76), conforme foram apresentadas anteriormente.

O Parecer de Auditoria Sem Ressalvas de Opinião , traz, geralmente, somente dois parágrafos em seu conteúdo, sendo o primeiro o Escopo (como já fora visto) e o segundo a opinião em si.

12.5.2 - OPINIÃO COM RESSALVAS (QUALIFICADA)

Esta modalidade de opinião, apresentada no Parecer de Auditoria, é utilizada quando o auditor conclui que o Balanço e as Demonstrações Contábeis examinadas representam fidedignamente a situação da empresa, se não fosse por algum acontecimento ocorrido na entidade ou por um acontecimento futuro, cujas conseqüências dependem de fatores não mensurados, por qualquer motivo.

Quando tal acontecimento que motivou a ressalva no Parecer de Auditoria é proveniente de fato já acontecido e já mensurado pela empresa, e cujo fato distorceu o Balanço e as Demonstrações Contábeis da empresa com relação à sua realidade contábil, o auditor, geralmente, inclui no seu Parecer um ou mais parágrafos explicitando estes acontecimentos e, no parágrafo final, destinado à sua opinião, utiliza-se de expressão "*exceto quanto a (o)*",

para referir-se à influência do fato citado no parágrafo precedente, junto ao Balanço e às Demonstrações Contábeis por ele examinadas.

A seguir veremos um exemplo exemplo de Parecer Com Res-salva, do tipo “*exceto quanto a (o)*”:

PARECER DE AUDITORIA

Aos

Ilmos. Srs. Diretores da Só Sacos S/A.

(Escopo)...

Conforme descrito na Nota 1, a empresa apresenta a conta de Estoques diferindo da contagem física executada no ato do Inventário conforme citado na Nota.

Exceto quanto ao mencionado no parágrafo anterior, o Ba-lanço e as Demonstrações Contábeis referidas no parágrafo 1, acima, representam adequadamente a posição patrimonial e financeira ...”

Quando o acontecimento for proveniente de fato cujo resultado ainda está por vir, e que tal resultado não fora mensurado pela a empresa, o auditor, geralmente, inclui em seu Parecer ressalva, utilizando-se da expressão “*sujeito a*”.

PARECER DE AUDITORIA

Aos

Ilmos. Srs. Diretores da Só Sacos S/A.

(Escopo)...

Conforme explicado na Nota 3 ao Balanço e às Demonstrações Contábeis, a empresa efetuou Aplicações Financeiras em Banco que se encontra em regime de liquidação extrajudicial. A realização deste Ativo depende da eventual capacidade do Banco em liquidar suas dívidas.

Sujeito aos efeitos decorrentes do assunto apresentado no parágrafo anterior, somos de parecer que o Balanço e as Demonstrações Contábeis da empresa ...”

Estes Pareceres Com Ressalva ou qualificadas, sempre trazem um ou mais parágrafos explicativos, que ficam sempre intercalados entre o Escopo e a opinião. Esta é sempre expressa no último parágrafo, que neste caso, tem o parágrafo explicativo como auxiliar.

12.5.3 - OPINIÃO ADVERSA

A Opinião Adversa é dada quando o auditor considera que o Balanço e as Demonstrações Contábeis por ele examinadas não representam adequadamente, as situações patrimonial e financeira da empresa.

Esta incapacidade do Balanço e das Demonstrações Contábeis de representarem as posições da empresa, provém, certamente, de desvio aos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Neste caso, o desvio é tão representativo na contabilidade que reflete distorções na autenticidade do Balanço e das Demonstrações tomadas em conjunto. Tal distorção não pode ser

comentada com simples ressalva, visto que compromete a fidedignidade do Balanço e das Demonstrações.

Esteticamente o Parecer Adverso, traz, assim como os ressalvados (qualificados), um ou mais parágrafos explicativos, e ao final, um parágrafo contendo a opinião em si.

Veremos, adiante, um exemplo de Parecer Com Opinião Adversa:

PARECER DE AUDITORIA

Aos

Ilmos. Srs. Diretores da Só Sacos S/A.

(Escopo)...

Conforme demonstrativo contido na Nota 2, a companhia vem utilizando o método de apuração de custos das mercadorias vendidas diverso aos indicados pela CVM em suas Instruções de N° XX e de N° YY, distorcendo o resultado operacional da empresa.

Em minha opinião, devido assunto descrito no parágrafo anterior, as Demonstrações Contábeis não refletem adequadamente a posição financeira e patrimonial da empresa anteriormente citada em 31 de dezembro de 19X1, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e a origem e aplicações de recursos, conforme os Princípios de Contabilidade geralmente aceitos."

12.5.4 - NEGATIVA DE OPINIÃO

A negativa de opinião deve ocorrer quando o auditor não tiver evidências suficientes para formular opinião sobre a fidedignidade das Demonstrações Contábeis com relação à realidade da empresa.

O Parecer Com Negativa de Opinião expressa, claramente, que o auditor não possui condições para opinar sobre o assunto. Neste caso, como em todos os demais, são efetuados, normalmente, os exames do Balanço e das Demonstrações Contábeis. O fato de o auditor, por qualquer motivo, não poder formular opinião sobre o assunto, não significa escusa do profissional em elaborar a auditoria e conseqüentemente o Parecer.

A Negativa de Opinião pode ocorrer por motivo de deficiência nos controles internos da empresa, incertezas quanto ao desfecho de determinado assunto, dentre outros menos comuns.

Esteticamente, o Parecer traz parágrafo intermediário (um ou mais) de caráter explicativo, contendo os motivos para a negativa de opinião e, posteriormente, o parágrafo final, explicando que fora impraticável a opinião sobre o Balanço e as Demonstrações Contábeis devido aos fatores mencionados no parágrafo explicativo.

12.5.5 - CONTINUIDADE

O auditor deve estar atento ao Princípio Fundamental de Contabilidade referente à Continuidade dos negócios da empresa.

A situação de insolvência da empresa, ou seja, incapacidade de liquidar suas obrigações utilizando-se de seus bens e direitos disponíveis, quando detectada pelo profissional da auditoria, deve ser expressa, por ele, no Parecer, de modo a deixar claro o comprometimento das operações da empresa. Tal esclarecimento deve ser efetuado em parágrafo especial, intermediário entre o escopo e a opinião.

Estes procedimentos frente ao comprometimento da Continuidade de uma empresa, são obrigatórios para o auditor. A regulamentação provém de Instrução da CVM Nº 38, de 13 de setembro de 1984.

12.6 - ASSINATURA E DATA

A assinatura e a data são o desfecho do Parecer de Auditoria.

O auditor deve assinar o Parecer, fazendo constar, também, sua qualificação profissional, bem como seu registro junto ao Conselho Regional de Contabilidade em que seja escrito.

O auditor deve atentar quanto à concordância gramatical do Parecer elaborado, porque se ele assina em nome de uma pessoa jurídica (empresa de Auditoria, por exemplo), no corpo do Parecer, a concordância deve ser feita sempre no plural ("nosso exame", "em nossa opinião", etc.).

O Parecer de Auditoria deve ser datado, conforme as Normas de Auditoria, no dia da conclusão dos exames. A data é, geralmente, escrita após a assinatura do auditor.

CONCLUSÃO

A Auditoria, como pudemos observar neste trabalho, é uma profissão que requer muita responsabilidade por parte do profissional que nela atua, haja vista que é um instrumento de que o mercado econômico dispõe para atestar a fidedignidade do Balanço e das Demonstrações Contábeis. É importante registrar que não é possível, a um auditor, ao executar seu trabalho, em uma determinada empresa, emitir um Parecer favorável, com 100% (cem por cento) de certeza, isso porque a auditoria trabalha em cima de testes e com base em amostragens estatísticas, daí um auditor pode dar uma boa margem de segurança para seu Parecer, mas nunca cem por cento.

Nos dias de hoje é comum observar o fato relatado no parágrafo anterior, pois há empresas, que mesmo sendo auditadas, estão sendo lesadas pelas suas diretorias sem que nada tenha sido detectado. Foi justamente o que aconteceu com os Bancos Econômico, que fora auditado pela Ernst & Young, com o Nacional, auditado pela KPMG e Banespa, auditado pela Trevisan Associados, onde tais empresas de auditoria nada detectaram de irregular. Diante disso, a profissão passou por momento delicado, pois, por mais que explicassem não tinham argumentos para convencer a sociedade, sendo até motivo de capa de uma revista de grande veiculação nacional, onde aparece o título " $2 + 2 = 5$. *Afinal, para que servem as Auditorias ?*".

O que ocorre, na realidade é que o auditor não tem a função de fiscalizar as empresas, só que como este examina o Balanço e as Demonstrações Contábeis de forma minuciosa, fica "fácil" identificar, caso estejam ocorrendo tais irregularidades; porém se houver conivência por parte da Diretoria,

o auditor pode realizar seu trabalho sem perceber a irregularidade. Isso devido a uma falha natural do processo dos testes ou, por algum descaso por parte dos profissionais que realizaram a auditoria, mas como a ética é uma fator imprescindível para o exercício da profissão, prefiro acreditar que o que houve em tais Instituições foi mesmo uma má intenção por parte dos administradores.

BIBLIOGRAFIA

- ✓ ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: Um Curso Moderno e Completo*. 4.ed. São Paulo, Saraiva, 1990.
- ✓ ATTIE, William. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. 2.ed. São Paulo, Atlas, 1984.
- ✓ ATTIE, William. *Auditoria Interna*. São Paulo, Atlas, 1986.
- ✓ CARDOZO, Júlio Sérgio de Souza. *Relatórios e Pareceres de Auditoria*. São Paulo, Atlas, 1987.
- ✓ CAVALCANTE, Fabiano Sampaio. *Monografia: Auditoria*. UFC, 1995.
- ✓ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso Básico de Auditoria: Normas e procedimentos*. 2.ed. São Paulo, Atlas, 1992.
- ✓ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário*. 11.ed. Rio de Janeiro. Ed. Civilização Brasileira S.A., 1983.
- ✓ FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. 2.ed. São Paulo, Atlas, 1991.
- ✓ MOTA, João Maurício. *Auditoria - Princípios e Técnicas*. São Paulo. Atlas. 1988.
- ✓ PIERUCCI, Antônio. *Roteiro de Auditoria Contábil*. 2.ed. São Paulo, Ed. Mc.Graw - Hill do Brasil Ltda., 1979.

- ✓ Revista TREVISAN Nº 98. Páginas 06/07.
- ✓ Revista TREVISAN Nº 99. Páginas 20/21.
- ✓ Revista TREVISAN Nº 100. Páginas 38/40 e 45/46.
- ✓ Revista EXAME Ano 29. Nº 07, de 27.03.96. Páginas 104/110.
- ✓ SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de Auditoria*. 6.ed. São Paulo, Atlas, 1980.
- ✓ SANTI, Paulo Adolpho. *Introdução a Auditoria*. São Paulo, Atlas, 1988.