

FRANCISCO CHAGAS BRITO JUNIOR

AUDITORIA

Fortaleza-Ce

FRANCISCO CHAGAS BRITO JUNIOR

A U D I T O R I A

Junho-1994

SUMÁRIO

	Página
INTRODUÇÃO.....	03
1. ORIGEM.....	04
2. CONCEITO E DEFINIÇÃO.....	06
3. AUDITORIA EXTERNA E AUDITORIA INTERNA.....	08
4. AUDITORIA E SEU OBJETIVO: "AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS" ..	11
5. NORMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....	17
6. CONTROLE INTERNO.....	22
7. PAPEIS DE TRABALHO.....	26
8. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA.....	31
9. PROGRAMA DE AUDITORIA.....	33
10. ENCERRAMENTO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA.....	35
CONCLUSÃO.....	39
BIBLIOGRAFIA.....	40

INTRODUÇÃO

A auditoria surgiu como consequência da necessidade de se verificar a eficiência dos procedimentos utilizados pelas altas administrações empresarias, se os seus controles internos estavam dando resultados fidedignos, confiáveis à administração da empresa e da preocupação de retratar a real situação da empresa perante investidores e público em geral.

Assim sendo busco nessa monografia mostrar em uma visão global os aspectos gerais de uma auditoria.

Informar quais as normas e procedimentos necessários para que o auditor possa fazer um bom trabalho de auditoria.

Enfim, mostrar todas as etapas que devem passar o auditor para que ele consiga chegar ao fim principal da auditoria que é a confirmação dos registros contábeis e consequentes demonstrações contábeis. Pois é através desta confirmação, ou seja do seu "parecer de auditor" que ele dá à administração e demais interessados a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período.

1. ORIGEM

Ainda hoje há controvérsias quando surgimento dos primeiros indícios de existências de funções de auditoria com o sentido similar ao atual.

Alguns autores, como João Maurício Motta, acreditam que tais indícios surgiram no tempo da civilização Suméria, onde os proprietários que confiavam seus bens à guardas de terceiros, conferiam ou mandavam conferir os rendimentos auferidos com as suas atividades econômicas.

Outros, como Paulo Adolpho Santi, defendem que o primeiro auditor provavelmente tenha sido um proficiente guarda-livros, a serviço de mercador italiano do século XV ou XVI que, pela reputação de sua sabedoria técnica, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transação.

No entanto todos concordam que foi ^oa revolução Industrial, na Inglaterra, século XVIII, que houve um maior aperfeiçoamento da atividade econômica, fazendo-a evoluir de artesanal para empresarial, forçando assim um grande progresso também na ciência contábil. Mas a real necessidade de contabilidade como auditoria somente se manifestou a partir de institucionalização do investidor capitalista (não participante da administração), uma ~~classe~~ importante e em crescimento que passou a exigir relatórios imparciais sobre a integridade do seu investimento e dos resultados econômicos do empreendimento.

O berço da moderna auditoria foi a Inglaterra, que a exportou para outros países, inclusive Brasil, juntamente com seus

investimentos, principalmente para a construção e administração de estradas-de-ferro e outros serviço de utilidade pública.

Não existem divulgações de pesquisas sobre os primórdios da auditoria no Brasil.

Sabe-se, porém, que pela alteração contratual assinada em Londres, em 1911, por Sir Henry Thomas McAuliffe, Alfred Edward Maidlow e David Bell, a firma de auditoria McAuliffe Davis & Co., atualmente Arthur Andersen S/C, já mantinha estabelecimento no Rio de Janeiro desde 21 de outubro de 1909, do qual David Bell era sócio-presidente.

Está igualmente documentado em 1915 a firma Price Waterhouse, tendo-se incorporado com a W.B. Peat & Co e Touche, Faller & Co, na América do Sul, abriu escritório do Rio de Janeiro, transferindo Richard Wilson, então gerente em New York, para o dirigir¹:

Apesar de formalmente organizada em 26 de março de 1957, quando formado o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil, em São Paulo, a auditoria foi oficialmente reconhecida apenas em 1968, por ato do Banco Central do Brasil². O fortalecimento da atividade, todavia, ocorreu em 1972, por regulamentações do Banco Central do Brasil, do Conselho Federal de Contabilidade e pela formação de um órgão nacional para congregação e autodisciplinação dos profissionais, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, tendo o nome mudado depois para IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores), o qual foi legalmente reconhecido através da resolução nº 317 do Conselho Federal de Contabilidade e da Resolução nº 220, de BACEN de 1972.

1. Prince, Waterhouse & Co. in America. New York, Prince Waterhouse & Co. 1951.

2. Resolução nº 88, de 30 de janeiro de 1968.

2. CONCEITO E DEFINIÇÃO

CONCEITO

A Auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando medir a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes. Os exames são realizados de acordo com as normas de auditoria usualmente aceitas e os procedimentos que se 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 de contabilidade geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis dele decorrente refletem adequadamente a situação econômica-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e outras situações nelas demonstradas.

As demonstrações e informações contábeis destinam-se não somente a auxiliar os órgãos administrativos do patrimônio, como também resguardar os interesses de terceiros a ele vinculados - investidores (titulares do patrimônio); financiadores e fornecedores (credores do patrimônio) o fisco e trabalhadores.

Daí podemos concluir a definição de auditoria como:

"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 elementos de convicção que permitem julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com o princípios de Contabilidade geralmente aceitos 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."

Levando-se em conta que Auditoria atende a interesses internos e externos, como vimos acima, surgiu a necessidade de dividir a Auditoria em duas modalidades distintas: Auditoria externa e Auditoria interna.

3. AUDITORIA EXTERNA E AUDITORIA INTERNA

Harold R. Waddell, no seu livro AUDITORIA INDEPENDENTE APLICADA, vol. 1, Ed. Atlas, 1977, distinguiu as principais diferenças entre as duas modalidades de auditoria. Ei-las:

1. Auditoria externa.

1. A auditoria é processada por um (ou mais) profissionais independentes, especificamente contratados pela empresa, para tal.
2. A sua meta principal é assegurar, para todos os interessados, que as Demonstrações Contábeis da empresa apresentam adequadamente (1) sua situação financeira e patrimonial na data do levantamento do Balanço, e (2) os resultados das operações para o exercício findo naquela data.
3. O exame do controle interno é efetuado principalmente para determinar a sua adequação e efetividade e indicar a extensão que devem ter os seus processos de Auditoria Independente, a fim de que se possa satisfazer da adequação e fidedignidade das representações contidas nas Demonstrações Contábeis que está auditando.
4. Os trabalhos são pautados de acordo com a relevância das cifras constantes das Demonstrações Contábeis, e são efetuados durante uma (ou mais) visitas às dependências do

cliente, com um constante enfoque no Balanço Geral e nos Resultados do Exercício sob exame.

5. O auditor interessa-se incidentalmente pela prevenção e/ou percepção de fraude e perda dos ativos do cliente no que diz respeito à sua influência na situação financeira e patrimonial da empresa e nos resultados de suas operações, ou de modo especial se for exatamente contratado para verificar tais ocorrências.
6. O auditor deverá manter independência total quanto à empresa que está auditando.
7. O exame dos dados comprobatórios das Demonstrações Contábeis é efetuado em função no fim do Exercício e nos resultados do mesmo.

2. Auditoria Interna

1. A auditoria é processada por um (ou mais) funcionários de assessoria da empresa.
2. A sua meta principal é prestar serviços que auxiliem a alta administração da empresa a desincumbir-se adequadamente de suas responsabilidades.
3. O exame de controle interno e das operações é efetuado em nome da alta administração com o fito principal de verificar, avaliar e estabelecer a adequação, a extensão do cumprimento e qualidade de execução de normas e procedimentos, e da produção de informações e dados contábeis e

operacionais e se estendem pelo exercício inteiro.

4. Os trabalhos são programados, principalmente, de acordo com a oportunidade das funções operacionais.
5. O auditor se interessa corretamente pela adequação do controle interno em relação "à prevenção e/ou percepção de fraude e perdas dos ativos da empresa".
6. O auditor mantém sua independência profissional pelo fato de se reportar diretamente "à mais alta administração" da qual deve ser um assessor direto.
7. O exame das transações contábeis e operacionais da empresa é contínuo, e focado sempre para a consecução de mais eficiência funcional, melhor segurança para os ativos da empresa e melhores resultados econômicos.

4. AUDITORIA E SEU OBJETIVO: "AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS"

Entre os inúmeros serviços prestados pela auditoria, o mais conhecido é, sem dúvida, o exame das demonstrações financeiras.

Através desse exame os auditores alcançam seu principal objetivo, ou seja, emitiu uma opinião em parecer sobre as demonstrações financeiras, observando se foram preparadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, se esses princípios foram aplicados com uniformidade nesse exercício social, em comparação com o exercício social anterior e se todas informações necessárias foram divulgadas para que o leitor tenha um perfeito entendimento sobre essas demonstrações.

As demonstrações financeiras, que as quais o auditor externo tem de emitir seu parecer, segundo a nova lei das S/A (Lei 6404, de 15/12/76) representam:

4.1. Balanço Patrimonial

O balanço patrimonial é uma demonstração que relata os bens e direitos (ativo), e as obrigações e a participação dos acionistas (passivo) da empresa, dando, dessa forma, ao leitor, a posição patrimonial e financeira da empresa.

Com a nova lei, os grupo de contas do balanço patrimonial ficaram divididos da seguinte maneira.

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo realizável a longo prazo	Passivo exigível a longo prazo
Ativo permanente	Resultado de Exercícios Futuros
Investimento	Patrimônio líquido
Imobilizado	
Diferido	

De uma forma geral, os grupamentos de contas do balanço patrimonial são avaliados da seguinte maneira.

4.1.1. Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo:

Custo ou mercado, o que for mais baixo, no entanto, é admitido o aumento do curso de aquisição até o valor de mercado para contabilização de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos.

4.1.2. Investimentos:

Custo de aquisição, mais correção monetária e menos provisão para perda quando a perda estiver comprovada como permanente.

Alguns investimentos são avaliados por equivalência patrimonial, após atenderem a certos pré-requisitos estabelecidos pela Lei das Sociedades por Ações, como, por exemplo, que o valor do investimento seja relevante.

4.1.3. Ativo Imobilizado:

Custo de aquisição mais correção monetária e reavaliação, menos depreciação, amortização ou exaustão, também corrigidas.

4.1.4. Ativo Diferido:

Custo de aquisição mais correção monetária e menos amortização corrigida, cujo prazo não pode ser superior a dez anos. O valor aplicado no projeto deve ser registrado como despesa do ano no caso de ser abandonado ou se comprovado que ele não produzirá resultados suficientes para amortizá-lo.

4.1.5. Passivo Circulante e Exigível a Longo Prazo:

Pelo valor das obrigações efetivamente devidas. As obrigações efetivamente devidas. As obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade Cambial ou sujeita à correção monetária, deverão ser atualizadas para a data do balanço.

4.1.6. Resultados de Exercícios Futuros:

Pelas receitas faturadas e/ou recebidas menos os custos e despesas efetivamente incorridos, os quais deverão ser reconhecidos no resultado do exercício de acordo com um método geralmente aceito em contabilidade. Existem dois métodos de reconhecimento de lucros em contratos a longo prazo. O primeiro é de acordo com o andamento do contrato, onde o lucro é reconhecido anualmente, com base no andamento físico do projeto ou nas despesas e custos incorridos. O segundo método é o do contrato terminado, no qual o lucro só é reconhecido no fim do contrato. Cumpre salientar que se ficar comprovado que a empresa incorrerá em prejuízo com o projeto, esse prejuízo deve ser registrado no resultado do exercício em que ficou evidenciado, ou seja, o prejuízo não pode ser registrado a cada ano, mas somente no fim do projeto.

4.1.7. Patrimônio Líquido:

Pelas contrapartidas dos valores registrados no ativo ou apurados na demonstração do resultado do exercício mais correção monetária.

4.2. Demonstração do Resultado do Exercício:

O objetivo principal dessa demonstração é relatar o lucro ou prejuízo apurado pela empresa em determinado exercício social.

Os principais grupamentos de contas dessa demonstração são os seguintes:

Receita bruta das vendas de bens e serviços...	X
Deduções de vendas, abatimentos e impostos....	(X)
Receita Líquida das vendas e serviços.....	X
Custos das Mercadorias e Serviços Vendidos....	(X)
Lucro Bruto.....	X
Despesas com vendas.....	(X)
Despesas Financeiras ou Receitas Financeiras..	X ou (X)
Despesas gerais e administrativas.....	(X)
Outras Receitas e despesas Operacionais.....	X ou (X)
Lucro ou (Prejuízo Operacional).....	X
Receitas não-operacionais.....	X
Despesas não-operacionais.....	(X)
Saldo da Conta de Correção Monetária.....	X ou (X)
Resultado do Exercício antes do Imposto de Renda..	X
Provisão para o Imposto de Renda.....	(X)
Patrocinações e Contribuições.....	(X)
Lucro ou (prejuízo) líquido do exercício.....	X
Lucro por ação do capital social.....	X

4.3. Demonstração de Lucros ou Prejuízo Acumulados e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados tem objetivo relatar as modificações ocorridas na conta lucro ou prejuízo

acumulados em um determinado período de tempo. A demonstração das mutações do patrimônio líquido tem como objetivo relatar as modificações ocorridas no patrimônio líquido em um determinado período de tempo. A Lei 6.404/76 dá a opção à empresa de elaborar uma das demonstrações, entretanto, em função do patrimônio líquido incluir também a conta de lucros ou prejuízo acumulados, as empresas tem optado pela elaboração da demonstração das mutações do patrimônio líquido.

4.4. Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

O objetivo principal dessa demonstração é relatar a natureza dos recursos que entraram na empresa e como estes foram aplicados. Na prática, consiste em demonstrar a natureza das transações que afetaram o capital circulante líquido, aumentando-o diminuindo-o.

4.5. Notas Explicativas:

As notas explicativas constituem informações sobre as demonstrações contábeis, para que os leitores tenham um perfeito entendimento sobre essas demonstrações. Evidentemente, os valores envolvidos nessas informações devem ser significativos.

5. NORMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Normas de Auditoria são regras estabelecidas pelos órgãos reguladores de profissão contábil em todos os países do mundo objetivando regulamentar o exercício da profissão do auditor independente estabelecendo orientação e diretrizes a serem seguidos no exercício da atividade profissional.

Os países com a economia mais avançada e, conseqüentemente mais evoluídos do ponto de vista profissional foram os primeiros a estabelecer normas de auditoria, as quais se iniciaram de forma simples e concisa e passaram a ser constantemente atualizadas, com sucessivos pronunciamentos dos órgãos reguladores, que apresentam maiores detalhamentos à proporção que situações novas surgem no exercício da função do auditor independente.

Os Estados Unidos foram um desses países de economia avançada, onde surgiu as primeiras normas de auditoria há alguns anos. E o Brasil não podia ficar atrás, pois temos várias multinacionais e com isso passamos adotar estas normas.

Agora apresentaremos as normas de auditoria em vigor no Brasil. (Resolução CFC 321/72). São Elas:

a) Normas relativas à Pessoa do Auditor

— Competência Técnico-Profissional

A auditoria deve ser exercida por profissional legalmente habilitado, registrado no Conselho Federal de Contabilidade na categoria de Contador, e que tenha reconhecida experiência adquirida e mantida pelo treinamento técnico na função do Auditor.

- Independência

O auditor deve expressar sua opinião nos elementos objetivos do exame realizado; não pode se deixar influenciar por fatores estranhos à sua ponderada interpretação dos elementos examinados, por preconceitos ou quaisquer outros fatores materiais ou afetivos que pressuponham perda de sua independência.

São motivos para o impedimento da execução dos trabalhos de auditoria:

- Parentesco - 1º grau com os administradores, diretores ou qualquer membro da empresa. E parentesco por afinidade até o 2º grau.

- Vínculo de emprego, não pode ser ou ter sido empregado daquela empresa.

- Interesse Financeiro.

- Ter cargo ou área que auditor seja incompatível.

- Cuidado e Zêlo.

O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização do exame e na exposição de suas conclusões. E deverá se manter fiel as disposições do Código de ética Profissional do contabilista.

b) Normas Relativas à Execução do Trabalho.

- Planejamento

O trabalho deve ser adequadamente planejado; quando por contabilista-assistentes, estes devem ser convenientemente supervisionados pelo auditor responsável.

- Sistema Contábil e Controle Interno

O auditor deve estudar e avaliar o sistema contábil e o controle interno da empresa, com base para determinar a confiança que neles pode depositar, bem como fixar a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

- Procedimento de Auditoria

Os procedimentos de auditoria devem ser estendidos e aprofundados até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários para fundamentar o parecer do auditor.

c) Normas Relativas ao Parecer.

O parecer visa fundamentar a opinião do auditor em documentos e análises do auditor.

As exigências básicas são:

- Deve declarar que o exame foi realizado de acordo com as normas usuais de auditoria.

- Que os demonstrativos contábeis foram levantados ou apurados de acordo com princípios contábeis geralmente aceitos e com uniformidade em relação ao exercício anterior.

- Se não houver nenhuma declaração em contrário supõe-se que o auditor considerou satisfatório todos os elementos contidos nos demonstrativos.

- O parecer deve expressar a opinião do auditor sobre todos os demonstrativos tomados em conjunto.

Outros requisitos:

- Indicar pessoa ou entidade auditada.

- Indicar quais demonstrativos ou quais áreas que estão sendo ou foram auditado.

- Declaração que o exame efetuado aliou não só todas normas usuais de auditorias mas todos procedimentos adequados a cada situação.

- Uma declaração de que os resultados apresentados retratam realmente o que foi alcançado no exercício examinado.

- A data do parecer correspondendo ao dia da conclusão do trabalho na empresa.

- Assinatura do auditor com número de registro do conselho Regional de Contabilidade e no cadastro de pessoa física.

Visto as normas passaremos para os procedimentos de auditoria.

Procedimentos de auditoria é o conjunto de investigações técnicas que permitem ao auditor formar opinião sobre as demonstrações contábeis examinados e lhe fornecem base para emitir seu parecer fundamentado.³

A distância entre "Normas" e "Procedimentos" está em que enquanto as normas são por sua índole gerais, os procedimentos são por natureza específicos no tratamento da execução da auditoria.

Para o auditor fundamentar seu parecer vai precisar dos seguintes Procedimentos:

- a) Exame físico
- b) Confirmação
- c) Exame dos documentos originais
- d) Conferência de cálculos

- e) Exame da Escrituração
- f) Investigação Minuciosa
- g) Inquérito
- h) Exames dos registros auxiliares
- i) Correlação das informações obtidas
- j) Observação

A utilização de todos os procedimentos, vai depender da área auditada que serão utilizados com objetivos específicos e a segurança fornecida pelo controle interno. Haverão casos em que bastará a utilização de um só procedimento para cumprir o objetivo, e outros que serão necessários a utilização de todos.

6. CONTROLES INTERNOS

"Controle interno pode ser definido como a organização e os métodos utilizados nos negócios com o objetivo de:"

a) Salvar os ativos de prejuízos decorrentes de fraudes ou de erros não intencionais;

b) Assegurar a validade e integridade dos dados contábeis que deverão ser utilizados pela gerência para a tomada de decisões. Controles internos representam um sistema de compensação automática mediante o qual o trabalho contábil de um empregado é verificado por outro de funções independentes do primeiro;

c) Promover a eficiência operacional da empresa dentro de normas preestabelecidas.↵

O auditor se vale da avaliação do sistema que compreende:



Para: com base nos seguintes objetivos verificar se há:

- Proteção dos Ativos <-----|
 - Confiança nos Dados Contábeis <-----| ----- Objetivos
 - Eficiência Operacional <-----|
 - e Adesão às Políticas da Admi- <-----|
- nistracão

"Controle interno é portanto todos os documentos que estão relacionados com a contabilidade da empresa como livros, fichas, mapas, boletins, notas, faturas, e demais instrumentos da organização administrativa que formam o sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizado pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa".⁵

Não pode ocorrer um exame de auditoria sem que a empresa tenha um mínimo de controle interno. Pois da deficiência do controle interno dependerá o grau de confiança atribuído aos registros contábeis e a determinação do exame e das técnicas a serem adotadas.

Várias são as causas que dão origem a ocorrência de fraudes como:

- Ausência total de qualquer controle interno;
- Normas de controle interno falhas e ineficientes;
- Normas de controle boas e eficientes porém, mal executadas na prática.

De acordo com Victor Collela. "os elementos básicos que contribuem e identificam um bom sistema de controle interno são:

- Políticos e procedimentos claramente determinados que levam em conta as funções de todos os setores da organização;
- Um organograma adequado onde a linha de autoridade e consequente responsabilidade sejam definidas entre os diversos departamentos, chefes encarregados de setores, tendo-se em conta a necessária segregação de funções;
- Empregados com um grau de qualificação e habilidade para o cargo que ocupam;

5. Victor Collela - Auditoria Controle Interno e Estoques - pag. 08, Ed. Saraiva - 1979.

- A certeza de que as normas estabelecidas estão sendo bem executadas".

"A administração é quem cria e mantém o controle interno. Mas cabe ao auditor a responsabilidade de:

- Verificar se o sistema está sendo corretamente aplicado;
- Verificar os procedimentos em vigor e determinar que os mesmos ofereçam um razoável grau de confiança;
- Oferecer recomendações para sanar as falhas observadas".⁶

Para que o auditor possa chegar a uma conclusão sobre a razoabilidade e confiança que o controle interno proporciona, ele tem que verificá-lo extensamente, pois quanto melhor e mais eficiente o controle interno, mais segurança o auditor adquire com relação aos exames que está procedendo. A eficiência do controle interno faz com que o auditor gaste menos tempo no seu trabalho e isso implica em barateamento do custo da auditoria, pois o auditor vai fazer seu trabalho em tempo inferior ao que faria se a empresa não tivesse um bom controle.

"Os objetivos primordiais dos controles internos são:

- Fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração;
- Evitar alcance, desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los."⁷

Esses objetivos estão relacionados ao controle interno no sistema contábil financeiro. Se forem instituídos objetivos em outras áreas, como a administração ou de produção, outros objetivos serão identificados, mas todos podem ser resumidos num só: Proteger o patrimônio da empresa.

6. Victor Collela - Auditoria Controle Interno e Esluques - pag. 05, Ed. Saraiva - 1979.

7. Hilário Franco - Auditoria Contábil - pág. 135, Ed. Atlas - 1985

Para se avaliar o controle interno deve-se observar todos o fatos independentemente da sua materialidade, pois, às vezes, as pequenas deficiências podem ser o começo de grandes problemas. Logo, a aplicação dos procedimentos de auditoria, em todas as áreas, é indispensável. A extensão e profundidade desses procedimentos é que podem ser maiores ou menores, conforme seja o grau de confiança que o auditor possa depositar na eficiência dos controles internos.

7. PAPÉIS DE TRABALHO

O principal objetivo dos papéis de trabalho em um exame de auditoria é o de servir como sustentáculo da opinião do auditor. Eles constituem a prova do trabalho que o auditor efetuou, a forma como este trabalho foi realizado e registram e documentam as conclusões que o auditor tirou do exame de auditoria.

A resolução CFC Nº 321/72 define papéis de trabalho desta forma:

"Por papéis de trabalho entende-se o conjunto de formulários e documentos que contém as informações e apontamentos coligidos pelo auditor, no decurso do exame, as provas por ele realizadas e, em muitos casos, a descrição dessas provas, que constituem o testemunho do trabalho executado e o fundamento de sua opinião. Por essa razão, embora a empresa concorra para sua obtenção, eles são de propriedade exclusiva e confidencial do auditor."

Os papéis de trabalho demonstram fielmente o que está escriturado nos livros de cliente, logo eles constituem um conjunto de provas que serão inclusive muito importantes no caso do cliente vir a sofrer algum dano de seus registros contábeis devido a roubo a incêndio, nessa hipótese os papéis de trabalho do auditor terão a utilidade de ajudar a reconstituição daqueles registros.

7.1. Objetivos dos papéis de trabalho

"Os papéis de trabalho, devem ser delineados e completados de tal maneira que constituam"

- Evidência do trabalho feito e das conclusões alcançadas, que serviram de base aos relatórios ou pareceres da firma, sobre as demonstrações financeiras. Representam o atendimento a uma das normas de auditoria: Normas de campo.

- Um registro que se possa consultar para obter detalhes de saldos de contas, das demonstrações financeiras ou outros dados relacionados com auditoria.

- Um meio de revisão:

a) para determinar se o serviço foi feito de forma adequada e eficaz e julgar a solidez das conclusões enunciadas;

b) para considerar modificações nos procedimentos de auditoria e no programa de trabalho para próxima auditoria;

c) facilitar o estudo e avaliação dos controles internos;

d) permitir uma avaliação individual do desempenho do auditor.¹⁰

7.2. Dados essenciais para um bom papel de trabalho

Os papéis de trabalho, além dos dados quantitativos que fornece devem também conter notas e explicações que indiquem claramente o que foi feito, sem contudo conter dados desnecessários, precisam ser organizados de tal forma que a sua localização seja rápida, deve ser inteligíveis a outros, enfim, os papéis de trabalho são completos quando refletem as informações significativas dos registros.

Quando a auditoria é feita nas diversas filiais de uma empresa, só papéis de trabalho são de grande utilidade na coordenação e organização do trabalho. Os registros contábeis das filiais podem ser examinados por diversos auditores, mas o produto final ou seja, os papéis de trabalho feitos pelos auditores em superado devem ser reunidos e revistos antes da preparação do relatório final.

7.3. Classificação dos Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalhos classificam-se em:

- Permanentes
- Correntes

7.3.1. Pastas Permanentes

Os papéis de trabalho classificados como permanentes são aquelas que serão utilizados por mais de um período, e que contêm informações relacionadas com a organização e atividade da empresa como:

Constituição legal, detalhes das propriedades, cópia de contratos importantes, planos de contas, etc.

Os papéis de trabalho permanentes são elaborados numa primeira etapa da auditoria, e deverão ser mantidos sob constante atualização nos anos seguintes.

7.3.2. Pastas Correntes

A pasta corrente deverá conter todas as informações relacionadas com o tipo de auditoria em execução, ou seja, deverá conter informações das contas as quais será expressada a opinião do auditor.

Enfim, os papéis de trabalho correntes devem conter objetivos do exame, comentários sobre falhas de controle interno, notas sobre a situação da escrituração e sua atualização, etc.

7.4. Símbolos usados nos Papéis de Trabalho

O auditor normalmente usa símbolos para indicar o trabalho feito, esses símbolos devem ser constantes em um mesmo trabalho para assim o auditor economizar tempo e espaço.

Mostrarei apenas alguns tipos de símbolos como por exemplo:

- ✓ - Avisos bancários inspecionados;
- / - Somas verticais conferidas;
- = - Somas horizontais conferidas;
- ∨ - Saldos conferidos com o razão;
- ✗ - Acompanhamento das contagens de caixa executado.

O uso dos símbolos proporciona muitas vantagens no trabalho do auditor entre outras, rapidez, eliminação de repetição de explicações, facilidade de revisão.

Depois de ter obtido essas informações e já tendo uma idéia da dimensão e organização da empresa, o auditor prepara a sua proposta de trabalho e encaminha ao cliente para aprovação.

Assim que o auditor recebe por escrito a confirmação da sua proposta ele inicia o planejamento da organização de trabalho para o exame de auditoria.

9. PROGRAMAS DE AUDITORIA

Um programa de auditoria é a forma de estabelecer antecipadamente um plano detalhado dos trabalhos a serem efetuados.

"Um programa de auditoria deverá ser encarado sob três prismas principais:

- É um instrumento orientador dos passos de auditoria que se deverão seguir de acordo com as circunstâncias;

- É um instrumento atual e para o futuro, quanto à distribuição das tarefas a serem efetuadas pelos assistentes de auditoria;

- É um registro dos assistentes de auditoria, dos trabalhos que cada um executou e do tempo gasto em cada tarefa e para a conclusão de cada área da auditoria e da mesma em geral, até o seu encerramento.¹⁰

Citarei a seguir alguns pontos que deverão ser observados no preparo e no desenvolvimento de um programa de auditoria:

- A autenticidade dos fatos e a propriedade com que foram contabilizados são fatores que tem muito mais importância do que o mero estabelecimento da exatidão mecânica dos registros.

- A extensão das provas depende do critério usado para a seleção dos procedimentos necessários para a obtenção de uma amostragem adequada. Por exemplo: uma verificação completa de uma quantidade pequena de transações produzirá melhores resultados do que meramente inspecionar uma grande quantidade de transações.

10. Harold K. Wadell, Manual de Auditoria, Vol.3 - pag. 113, Ed. Atlas - 1982.

É necessário efetuar-se um número limitado de verificações da exatidão matemática, mas no caso destes testes matemáticos revelarem a existência de enganos de relativa relevância, faz-se necessário efetuar testes mais amplos.

Há algumas desvantagens na elaboração de um programa de auditoria entre elas:

- Existe o perigo de o assistente se ater somente ao que figura no programa, embora outros procedimentos sejam necessários devido a pouca eficiência do controle interno ou a enganos de materialidade encontrados;

- Existe, por outro lado, a possibilidade de se refazer trabalho desnecessário, quando o controle interno tenha sido reforçado ou os enganos encontrados não mereçam muita importância.

Essas desvantagens devem ser evitadas, ou eliminadas durante seminários, aulas e discussões técnicas com a equipe de auditores nos seus vários níveis.

O programa de auditoria tem como primordial importância, promover a eficiência e constituir uma prova escrita do planejamento e do serviço executado. Por isso a preparação do programa de auditoria deve ser cuidadosa para que evite embaraços futuros e conduza a um trabalho de maior qualidade e competência.

Juntamente com o uso dos programas, o auditor pode aplicar questionários de avaliação do controle interno. Questionários estes que permitem um profundo conhecimento da estrutura organizacional da empresa e dos seus procedimentos.

"O auditor deve apreciar de modo inteligente os procedimentos em vigor e determinar que os mesmos ofereçam um razoável grau de confiança" 14

10. ENCERRAMENTO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA

Como mencionamos diversas vezes no nosso trabalho, o objetivo principal de um exame sobre as demonstrações financeiras, é expressar uma opinião sobre as demonstrações, e se realmente foram utilizados os princípios de contabilidade geralmente aceitos. A esta opinião dada pelo auditor nomeamos de parecer.

O parecer representa o produto final do trabalho do auditor. O parecer-padrão ou limpo compreende dois parágrafos, a saber:

1º Parágrafo: denominado âmbito ou escopo do exame. Nesse parágrafo o auditor descreve a natureza do exame.

2º Parágrafo: denominado "opinião". Nesse parágrafo o auditor expressa as suas conclusões sobre as demonstrações financeiras examinadas.

No parecer, deve constar a mesma data do término do serviço de auditoria e este deve ser assinado pelo contador responsável. No caso de companhias abertas, o contador deverá estar registrados na CVM (Comissão Valores Mobiliários).

Conforme a Lei 6404/76, Lei das Sociedades por Ações, as demonstrações financeiras devem ser apresentadas com uma coluna referente a valores do ano anterior. Nesse caso o auditor deve emitir seu parecer abrangendo os dois exercícios sociais. E se o auditor não tiver examinados as demonstrações financeiras do ano anterior, ou auditada por outros auditores ou não auditadas, esse fato deverá ser expresso no seu papel sobre as demonstrações financeiras atuais.

O parecer quanto ao tipo de ser: sem ressalva, com ressalva, adversa ou com negativa de opinião.

PARECER SEM RESSALVA

O parecer sem ressalva expressa que, na opinião do auditor, as demonstrações contábeis apresentam, adequadamente, a situação patrimonial e financeira da entidade examinada, os resultados de suas operações e as origens e aplicações de seus recursos, de conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

PARECER COM RESSALVA

O parecer com ressalva expressa que a não ser por uma pequena ressalva as demonstrações contábeis, representam a situação patrimonial e financeira da entidade examinada, os resultados de suas operações e as origens e aplicações de seus recursos estão de conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos. Quando a ressalva for tão significativa que impeça expressar opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, há necessidade da negativa de opinião ou da opinião adversa.

"Na redação da ressalva é recomendado o uso das seguintes expressões: "com ressalva...", "ressalvando...", "exceto quanto..." ou similares".

PARECER ADVERSO

O parecer adverso expressa que as demonstrações contábeis não representam adequadamente a situação patrimonial e financeira, os resultados do exercício e as alterações no capital circulante de conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceito.

PARECER COM NEGATIVA DE OPINIÃO

O parecer com negativa de opinião declara que o auditor não expressa opinião sobre as demonstrações contábeis.

A negativa de opinião geralmente é adequada quando o auditor não teve condições de realizar um exame que compreendesse o alcance necessário para que ele pudesse reunir os elementos de juízo suficientes para permitir-lhe formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis objeto de seu exame.

O parecer é muito importante para a empresa auditada, mas o empresário, espera que após várias semanas ou meses examinados, que o auditor lhe ofereça alguma coisa a mais do que a sua opinião sobre os demonstrativos financeiros. Ele espera que um profissional experiente na função de auditor, dê recomendações construtivas objetivando o melhoramento dos controles internos, redução de custos, melhoramento das práticas contábeis e administrativas e até mesmo uma forma mais adequada de como conduzir a sua empresa.

É com a omissão de Relatórios-comentários que o auditor descobre os problemas de maior importância, constatados durante o

decurso normal do serviço de auditoria, e dar sugestões para solucioná-los.

Estes Relatórios-comentários para serem emitidos, assim como os pareceres, precisam de técnicas para elaboração. O conteúdo é normalmente dividido nas seguintes partes: índice, onde facilita a identificação dos pontos; a introdução, onde colocamos o nome da empresa, o período da auditoria e aborda que o trabalho foi feito de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas, e tem o objetivo de emitir um parecer sobre as demonstrações financeiras e que o relatório não abrange todos os problemas dectados pela auditoria; e por fim os comentários e sugestões.

Deu para perceber que apenas o parecer é obrigatório por lei, e o Relatório-comentário é um benefício a mais que o auditor pode oferecer às empresas.

CONCLUSÃO

Este trabalho foi desenvolvido com o objetivo, de nos aprofundarmos em uma das técnicas contábeis que é a Auditoria.

Sabemos que existem dois tipos de Auditoria, a externa e a interna, com a Auditoria Externa podemos dar informações tanto para os administradores como para os investidores da empresa, além de auxiliar na tomada de decisões. Já a Interna, além de auxiliar na tomada de decisões, contribui para que a empresa tenha um controle interno mais eficaz, colaborando, assim, com a Auditoria Externa.

Concluimos com esse trabalho que a Auditoria é um ótimo instrumento de apoio para uma empresa, pois vai auxiliar no desenvolvimento da mesma, não só de ordem econômica, mas também organizacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATTIE, W. Auditoria Conceitos e Aplicações. 2ª ed. São Paulo. Atlas. 1987.
- CARDOSO, J.S.S. Relatórios e Pareceres de Auditoria. São Paulo. Atlas. 1987.
- COLLELA, V. Auditoria Controle Interno e Estoques. São Paulo. Saraiva. 1979.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Curso Básico de Auditoria, Normas e Procedimentos. São Paulo. Atlas. 1988.
- FONSECA, J.I da & COLLELA, V. Prática de Auditoria. Programas, Papéis de Trabalhos e Pareceres. 2ª ed. São Paulo. Saraiva. 1987.
- FRANCO, H & MARRA, E. Auditoria Contábil. São Paulo. Atlas. 1985.
- IBRACON - INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. São Paulo. Atlas.
- SÁ, A. L. d. Curso de Auditoria 6ª ed. São Paulo. Atlas. 1986.
- WADDELL, H. R. Manual de Auditoria. Vol I. São Paulo. Atlas. 1982.
- MOTTA João Maurício. Auditoria Princípios e Técnicas. São Paulo. Atlas. 1988.
- SANTI, Paulo A. Introdução à Auditoria. São Paulo. Atlas. 1988.