

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUARIAIS E CONTABILIDADE

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BSFEAC

00E

A AUDITORIA INDEPENDENTE E A ÉTICA PROFISSIONAL

Monografia Submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Ciências Contábeis,

como Requisito para Obtenção do Grau da

Universidade Federal do Ceará - UFC

CINARA GOMES DE VASCONCELOS

1995.1

Fortaleza, Junho, 1995

Monografia Aprovada em ____/____/____

BSFEAC

ALUNA: Cinara Gomes de Vasconcelos

ORIENTADOR: Pretextato Mello

ÍNDICE

BSFEAC

1. INTRODUÇÃO	4
2. AUDITORIA INDEPENDENTE	5
2.1. Conceitos e Objetivos.....	5
2.2. Normas e Procedimentos	6
2.3. Planejamento e Programação	14
2.4. Controles Internos	16
2.5. Classificação de Erros / Testes de Auditoria.....	18
2.6. Papéis de Trabalho	20
3. PARECERES DE AUDITORIA	22
3.1. Considerações Gerais	22
3.2. Estrutura e Classificação.....	23
3.3. Modelo Padrão de Redação	26
4. A ÉTICA PROFISSIONAL	29
5. CONCLUSÃO	32
6. BIBLIOGRAFIA	34

1.0. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como finalidade apresentar de uma forma simples e objetiva a Gestão das Atividades da Auditoria Independente.

Veremos nesta monografia os conceitos, normas e os procedimentos adotados nos trabalhos de auditoria, desde a programação, a execução dos trabalhos, análise dos controles internos da empresa, até a emissão de pareceres de auditoria. Damos um enfoque a figura do auditor, que além de responsabilidade e zelo pelos trabalhos deve obedecer a um código de ética profissional regulamentado pela resolução CFC Nº 701/91 que aprova a NBC-P-1 - Normas profissionais de Auditor Independente.

Cada assunto é exposto de forma teórica com possíveis exemplos, de forma à analisar, elucidar e eventualmente ampliar a teoria apresentada.

2.0. AUDITORIA INDEPENDENTE

2.1. Conceitos e Objetivos

Podemos conceituar a Auditoria Independente como sendo um sistema de atividades técnicas específicas, exercido numa entidades, por pessoal sem vínculo com a mesma. Compreende na avaliação do seu sistema de controles internos aplicando determinados procedimentos de auditoria; com vistas ao conhecimento da mesma, de suas particularidades, diretrizes e normas, e ao exame de suas operações e registros contábeis respectivos. De maneira que o auditor reúna elementos de convicção e que permita formar opinião sobre as demonstrações contábeis da entidade auditada de um período findo em uma determinada data.

O objetivo principal, final é único da Auditoria Contábil Independente é formar opinião sobre demonstrações contábeis de uma entidade, a ser expressada através do Parecer dos Auditores.

A imagem ou idéia errônea que se faz da figura do auditor que teria por fim a descoberta de erros ou fraudes é causada pelo próprio histórico da auditoria (origem em atividades desenvolvidas mais a título de fiscalização e coletoria); e ao despreparo e desconhecimento de alguns auditores, fato que os conduz a continuar portando-se como agentes fiscalizadores internos e externos, desprestigiando sua própria figura e a de sua atividade profissional.

2.2. Normas e Procedimentos

2.2.1. Normas de auditoria geralmente aceitas

a) Conceituação e Síntese.

BSFEAG

As normas de auditoria são os requisitos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria. As normas reconhecidas e geralmente aceitas são as que seguem:

Normas relativas à pessoa do auditor:

A auditoria deve ser executada por pessoal legalmente habilitado perante o Conselho Regional de Contabilidade; o auditor deve ser independentemente aos assuntos relativos à seu trabalho; o auditor deve ter cuidado e zelo na realização do exame e na exposição de suas conclusões.

Normas relativas à execução do trabalho:

O trabalho deve ser adequadamente planejado e supervisionado pelo auditor responsável; o auditor deve estudar e avaliar o sistema contábil e o controle interno da entidade para aplicar com confiabilidade os procedimentos de auditoria; os procedimentos devem ser estendidos e aprofundados para obtenção de melhores resultados que fundamentam o parecer.

Normas relativas ao Parecer:

O Parecer deve esclarecer se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas, se as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com os princípios de Contabilidade geralmente aceitos e se os referidos princípios foram aplicados no exercício examinado, com conformidade em relação ao exercício anterior; o auditor considera satisfatório os elementos contidos nas demonstrações contábeis, salvo declaração em contrário; o parecer deve expressar a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto, e em todos os casos o parecer deve conter indicações precisas da natureza do exame e grau de responsabilidade assumida pelo auditor.

Estas normas são em grande parte inter-relacionadas e independentemente, na execução de seu trabalho, o auditor deve ter presente influência que os fatores "relevância ou materialidade" e "riscos relativos" exercer na aplicação dos procedimentos. O fator "relevância ou materialidade" é a importância de um fato ou elemento particular em relação ao objetivo do exame; já por fator "riscos relativos" entende-se o maior ou menor risco que pode emergir da natureza ou valor das operações examinadas, face à carência ou à deficiência nos elementos comprobatórios das demonstrações contábeis.

b) Normas Relativas à Pessoa do Auditor

Treinamentos e competência Técnico-Profissional:

A auditoria deve ser exercida por profissional legalmente habilitado e que tenha reconhecida experiência, adquirida e mantida pelo treinamento técnico; na

supervisão exercida pelo auditor sobre seus subordinados, devem ser observados a educação formal e experiência profissional do auditor para uma melhor atuação e profundidade na revisão dos trabalhos.

Independência:

O auditor deve expressar sua opinião baseado nos elementos objetivos do exame realizado não se deixando influenciar por fatores estranhos à sua interpretação, podendo perder sua independência. Impossibilita a execução dos trabalhos de auditoria em relação a entidade ou pessoas, situações em que o auditor tenha, ou tenha tido, durante o período do exame, com a mesma entidade ou pessoa: parentesco consanguíneo com as pessoas que tenham direta ingerência na administração ou nos negócios ou responsáveis pela contabilidade; relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador mesmo de forma indireta; interesse financeiro direto ou indireto; função ou cargo incompatíveis com a profissão do auditor. O auditor deverá manter fiel observância das disposições do Código de Ética Profissional do contabilista, contido na resolução CFC Nº 290/70.

c) Normas Relativas à Execução do Trabalho

Planejamento:

O trabalho de auditoria para atingir sua finalidade, deve ser adequadamente planejado, de forma a prever a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos que nele serão empregados, bem como sua aplicação; o plano inclui

a designação de assistentes e do auditor que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.

Sistema Contábil e Controle Interno:

Os sistema contábil e controle interno são de responsabilidade da entidade, entretanto, é recomendável que o auditor faça sugestões objetivas no sentido de eliminar as deficiências neles existentes e observadas no decurso do exame. O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados na entidade, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiabilidade dos dados contábeis, bem como promover a eficiência operacional e a adesão às suas diretrizes e normas. O auditor deve efetuar o levantamento do sistema contábil e do controle interno para avaliar o grau de segurança por eles proporcionados e com base neles estabelecer os procedimentos a serem adotados.

Procedimentos de Auditoria:

Os procedimentos de auditoria são o conjunto de investigações técnicas que permitem ao auditor formar opinião sobre as demonstrações contábeis examinadoras. Cabe ao auditor aplicar os procedimentos adequados para cada caso, na extensão e profundidade necessárias, até a obtenção de provas materiais ou informações que comprovem o fato investigado. A avaliação desses elementos fica a critério do auditor, observando que o simples registro contábil sem outras comprovações não constitui elemento comprobatória. Como regra geral, existe

relação entre o custo da obtenção de uma comprovação e seu significado para o exame, contudo, a dificuldade ou o custo não constituem razões suficientes para sua dispensa, quando o auditor julgue necessária.

Provas seletivas:

BSFEAC

A complexidade e o volume das operações fazem com que os procedimentos de auditoria sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem. Cabe ao auditor determinar o número de operações a serem examinados, de forma a obter elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

Qualidade da prova:

A validade da prova está em função do elemento que lhe dá origem, a prova de fonte externa proporciona maior grau de confiança do que aquela obtida na própria empresa; a verificação direta e pessoal do auditor apresenta maior validade do que obtido indiretamente.

Oportunidade do procedimento:

Entende-se por oportunidade ou momento apropriado para serem executados determinados procedimentos de auditoria, a época certa em que há conveniência de fazê-lo, levando-se em consideração as circunstâncias peculiares à respectiva realização. Fica a juízo do auditor aplicar alguns procedimentos de auditoria em época anterior ou posterior à data do levantamento das demonstrações contábeis.

d) Normas relativas ao parecer: estas normas estão apresentadas mais detalhadamente, no item ____ deste trabalho.

2.2.2 Procedimentos de auditoria geralmente aceitos

Os procedimentos de auditoria geralmente aceitos são aplicados mediante os denominados "testes de auditoria". Os testes, em auditoria, constituem o processo fundamental pelo qual o auditor reúne elementos comprobatórios para formar opinião sobre demonstrações contábeis examinados. O teste convertem-se em sinônimos de provas seletivas, procedimento por meio do qual o auditor consegue examinar uma quantidade menor que o total de um conjunto de dados, a fim de emitir uma conclusão sobre o mesmo. Os testes se classificam em:

- a) Testes de observância - são os procedimentos empregados pelo auditor, a fim de determinar se são cumpridos corretamente certos procedimentos de controle interno.
- b) Testes substantivos - são aqueles empregados pelo auditor com a finalidade de obter provas suficientes e convincentes sobre as transações, saldos e divulgações nas demonstrações. O objetivo dos testes substantivos é certificar-se da correção de um ou mais dos seguintes pontos:
 - **Existência real** - que as transações efetuadas realmente tenham ocorridos e que os ativos e os passivos existam;

- **Integridade** - que não existam transações, ativos e passivos, além dos registrados e demonstrados;
- **Parte interessada** - que só a entidade e nenhuma outra tenha sido parte interessada nas transações divulgadas;
- **Avaliação e aferição** - que o ativo e o passivo estejam corretamente avaliados e aferidos;
- **Divulgação** - que o ativo, o passivo e as partes que compõem a demonstração do resultado estejam corretamente divulgados.

Os testes substantivos classificam-se, por sua vez em: testes de detalhes, globais e **revisões analíticas**.

Teste de detalhes - o auditor realiza numerosos testes substantivos de detalhes. Por exemplo, pode-se verificar o saldo das contas a pagar, no final do ano, com as faturas comprobatórias. O auditor deve se interessar principalmente em averiguar se existe documentação adequada. Quando o enfoque é mais substantivo, o auditor procura dar ênfase à obtenção de provas sobre a realidade das operações e saldos respectivos. Em geral, os testes de auditoria são feitos com o objetivo de se ter certeza de que os saldos examinados são razoáveis.

Teste globais - em alguns casos, o auditor pode convencer-se de que o saldo total é razoável, sem serem necessários teste detalhados. Por exemplo, nas organizações profissionais ou sem fins lucrativos, o auditor, muitas vezes, certifica-se da exatidão dos dados relativos ao ativo imobilizado e depreciação, ao fazer

cálculos globais; isto é possível há poucos tipos desses bens e pouca transação, de modo que basta uma revisão geral. Em certos casos, esses testes globais fornecem todas as provas que o auditor necessita. Em outros, o auditor talvez prefira efetuar alguns testes de detalhes, mas, sempre que possível, devem-se realizar esses tipos de cálculos como parte da coleta de elementos comprobatórios.

Revisões analíticas - a revisão analítica é utilizada pelo auditor para levantar questões sobre as demonstrações contábeis em exame. Constitui uma forma especial de testes substantivos: as técnicas empregadas constam de análise de flutuação, de índices financeiros, de tendências e outros. Procura responder, no nível mais simples, a pergunta "Este item (transação, saldo, etc.) é razoável?". A revisão analítica abrange, por sua vez: uma comprovação sistemática da informação contábil do período em curso, com a prevista para o mesmo e com a de um ou mais períodos anteriores; consideração dos assuntos do ano anterior, que tenham exigido ajustes; uma comparação da informação contábil da entidade com os dados das entidades do mesmo ramo; um estudo das correlações entre a informação contábil e a não contábil, que sejam pertinentes.

Na auditoria de determinados setores, os auditores perguntam a si próprios, tipicamente: "Quais foram os resultados do ano anterior, para este setor?" e "Qual deve ser a resposta correta?". Fazendo isto, estão aplicando procedimentos de revisão analítica ao setor que lhes foi dado examinar.

Existem vários procedimentos de auditoria estabelecidos pela técnicas e consagrados pela experiência, cuja aplicação, em cada caso, condiciona-se às circunstâncias. Normalmente, tais procedimentos constam de programas detalhados de auditoria, indicativos dos passos a seguir para auditoria de cada área ou parte das demonstrações contábeis a serem auditadas, preparadas para tal fim e por meio dos quais o auditor guia-se para execução do seu trabalho.

2.3. Planejamento e Programação

A primeira norma de auditoria a respeito do trabalho de campo estabelece que este deve ser planejado adequadamente e os assistentes envolvidos na sua execução, quando for o caso, devem ser supervisionados apropriadamente. O responsável pelo planejamento deve sempre elaborá-lo observando que o mesmo consiste numa programação ampla e racional do trabalho, prevendo a sua execução em todas as etapas necessárias. Deve ter como meta a realização do trabalho com o máximo de eficácia e dentro de uma racionalização que proporcione a otimização do tempo a ser despendido na sua execução.

O planejamento e/ou Plano de Trabalho, por sua vez, deve abranger, nos seus detalhes essenciais, as duas etapas básicas para a execução do trabalho nos trabalhos intermediários ou de íterim e no trabalho final ou de balanço. Os trabalhos de íterim são realizados no intervalo entre o início dos registros contábeis das operações sob exame, e o encerramento contábil deste. São aplicados testes e exames para verificar a realidade e exatidão dos registros

contábeis. O trabalho final processa-se após o encerramento contábil do exercício e visa examinar a correta apropriação das contas de resultado; examinar os saldos das principais contas patrimoniais, extra-patrimoniais e de resultados; observar os procedimentos contábeis adotados próprios do balanço; e verificar a estruturação das demonstrações contábeis.

A elaboração do planejamento geral deve compreender:

- a época e os locais em que os trabalhos serão executados;
- as áreas e/ou itens que serão examinados em cada visita;
- a previsão de horas/homem que serão gastas;
- indicação dos profissionais que serão alocados para o trabalho;
- indicação com recomendações especiais, se for o caso, dos Programas de Auditoria que serão utilizados nas etapas;
- tipos de relatórios que deverão ser emitidos;
- prazos e/ou datas limites a serem observados;
- registros de fatos importantes observados em trabalhos anteriores que possam refletir nos atuais;
- indicação das pessoas que deverão ser contatados na empresa.

O planejamento de trabalho estabelecido para cada cliente deve ser revisado periodicamente de forma a que possam ser procedidas as eventuais alterações que venham a ser julgadas necessárias à sua melhor execução.

2.4. Controles Internos

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas adotados pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis, bem como, promover a eficiência operacional. Em uma auditoria normal, o fator tempo é limitante, exigindo uma organização racional das tarefas. Para tanto, o exame do sistema de controles internos é fundamental, uma vez que, a partir daí, o auditor determinará a quantidade de evidências necessárias à emissão de uma opinião bem fundamentada. Como consequência natural do estudo e avaliação do sistema de controles internos o auditor deve oferecer à empresa sugestões construtivas que resultem no aperfeiçoamento dos controles, aumentando sua eficiência.

Os controles internos não são uniformes em todas as empresas. Entretanto, tal constatação não impede que se reconheça a existência de princípios fundamentais que devem estar presentes em todo sistema eficiente. Esses princípios assumem a seguinte forma:

- a) é necessário fixar as responsabilidades;
- b) os registros e as operações não devem ser executadas pela mesma pessoa; um empregado da área operacional não pode executar as tarefas da contabilidade;
- c) o ciclo completo de uma transação não deve ser executado apenas por uma única pessoa;

- d) o pessoal envolvido com funções de controle deve ser criteriosamente **selecionado e bem treinado**;
- e) sempre que possível promover o rodízio de funcionários;
- f) **as tarefas devem ser previstas no manual de organização**;
- g) os responsáveis pela custódia de numerário e outros ativos devem ter **seguro-fidelidade em caso de desvios**;
- h) sempre que praticável, devem ser usados **engenhos para registro automático de operações**, aumentando assim, a eficiência do sistema de controles.

Através da avaliação e levantamento dos controles internos de uma entidade, a auditoria ou o auditor, fica conhecendo a própria entidade, suas particularidades, produção, o mercado que atua, sua organização; fica conhecendo o sistema contábil utilizado; estabelece a extensão dos exames de auditoria e sua melhor execução; estabelece os procedimentos adotados durante a execução dos trabalhos, com maior ou menor complexidade; estabelece o tempo necessário à execução dos trabalhos de auditoria.

O estudo e a avaliação do Sistema de controles internos são realizados nas primeiras visitas que o auditor faz à empresa, e, a partir de então, elabora o programa de verificações específicas, para cada seção, das demonstrações contábeis sobre as quais deverá opinar.

2.5. Classificação de Erros /Testes de Auditores

BSFEAC

Uma das funções de todo Sistema de Controles Internos é evitar a ocorrência de erros durante a realização das transações, que são o componente básico das operações da empresa. qualquer que seja o erro cometido, este poderá estar incluído em um dos tipos; erros intencionais, ou erros involuntários. Erro intencional é aquele perpetrado por uma pessoa ou grupo de pessoas com o intuito de fraudar as demonstrações contábeis. Já o erro involuntário constitui um equívoco, fruto da falta de atenção ou de conhecimento da pessoa.

O erro intencional, legalmente chamado de fraude, pode envolver: manipulação, falsificação ou alteração de registros e documentos; desvio de ativos; supressão ou omissão nos registros e documentos; registro de transações sem suporte, desvio de dinheiro. Os erros nem sempre são fáceis de detectar, principalmente em se tratando de fraudes, quando o seu autor efetivamente envida esforços no sentido de dificultar a descoberta. Tendo em vista essa dificuldade, a Federação Internacional de Contadores, mediante se Comitê de Prática de Auditoria , elaborou uma lista de condições ou eventos que podem indica a possível existente de fraudes ou erros; facilitando assim o trabalho dos auditores. Dentre esta lista podemos citar: Questões concernentes à integridade ou competência da administração; pressões atípicos dentro da empresa; transações não - usuais; problemas com obtenção de evidências de auditoria apropriados e suficientes.

O auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis. ao detectar erros relevantes e quaisquer fraudes no decorrer dos trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunica-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, casos elas não adotadas.

Ao realizar o exame do sistema de controle Interno com a finalidade de compreensão do sistema e estabelecimento de um grau razoável de segurança dos procedimentos adotados, o auditor empreende dois tipos de testes específicos, quais sejam:

BSFEAC

- a) **Testes compreensão** - são primordialmente um processo técnico de obtenção de informações do funcionamento da empresa e quais os procedimentos adotados nas transações. Trata-se, enfim de conhecer detalhadamente o funcionamento do Sistemas de Controle Internos. Isso se dá com a elaboração de fluxuograma processuais, aplicação de questionários e entrevistas com o pessoal autorizado do cliente. Nesta fase o auditor será capaz de avaliar preliminarmente a eficiência dos controles internos.

- b) **Testes de Observância** - funcionam como uma comprovação daquilo que o auditor tomou conhecimento na fase anterior. Sua principal finalidade é detectar claramente como as coisas de fato acontecem. Os testes de observância são aplicados em bases estatísticos, ou mesmo subjetivamente, a critério do auditor.

a amostragem estatística pode ser um meio prático de expressar, quantitativamente, o julgamento de auditor com respeito à razoabilidade e tamanho da amostra para exame.

2.6. Papéis de Trabalho

Por papéis de trabalho entende-se o conjunto de formulários e documentos que contém as informações, apontamentos e as provas obtidas pelo auditor, bem como a sua conclusão sobre o exame desenvolvido. Na sua forma final, os papéis de trabalho formam uma prova permanente dos trabalhos do auditor e da documentação em que este baseia seu parecer. Embora a empresa concorra para sua obtenção, eles são de propriedade exclusiva e confidencial do auditor.

Os papéis de trabalho tem por finalidade evidenciar a extensão do exame e o cuidado na execução do trabalho; a avaliação dos controles internos; evidenciar a composição das contas significativas; evidenciar as folhas encontradas e as recomendações, os ajustes e reclassificações sugeridas; servir de prova do trabalho desenvolvido; e servir para planejamento de futuros trabalhos.

Na elaboração dos papéis de trabalho deve-se atentar para os fatos: o cuidado na sua preparação economiza tempo; a indicação da fonte em que se baseou; devem ser claros e indicar os procedimentos aplicados; conter o nome do auditor e a identificação da área atuada; deverão conter o visto de quem os revisou.

Os papéis de trabalho são os meios onde estão evidenciados os exames executados e as provas e conclusões obtidas pelo auditor. Quando o auditor se utilizar de análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos fornecidos pela entidade, deve certificar-se de sua exatidão, sempre que integrá-los aos seus papéis de trabalho.

3.0. PARECERES DE AUDITORIA

3.1. Considerações Gerais

O parecer de auditoria é o instrumento através do qual o auditor expressa a sua opinião a respeito das demonstrações contábeis examinados. Assim sendo, pode-se dizer que este representa o produto final do trabalho do auditor. Na prática, o parecer de auditoria é um relatório, de forma resumida, onde o auditor expressa clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis, em em todos os aspectos relevantes, representam, adequadamente ou não, às Normas Brasileira de Contabilidade e a legislação pertinente.

O auditor assume através do parecer, responsabilidade técnico - profissional definida, inclusive de ordem pública, assim sua emissão deve ser cercada de zelo, obedecendo às características intrínsecas e extrínsecas estabelecidos nas presentes normas. As normas de auditoria podem se apresentar da seguinte forma:

- Adesão aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.
- Consistência na aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos.
- Adequação das informações contábeis.
- Expressão da opinião do auditor.

O parecer deverá declarar se as demonstrações contábeis estão de acordo com às normas técnicas, também conhecidas como Normas de Auditoria. Cabe ao auditor

na aplicação das normas, levar em conta aspectos para efeitos de seu julgamento sobre o assunto em questão.

3.2. Estrutura e Classificação

O parecer do auditor, de acordo com os padrões contidos nas normas técnicas e usualmente utilizados, em sua estrutura básica apresenta-se conforme esquema a seguir:

Cabeçalho - a parte onde o auditor consigna a data de emissão do parecer, e identifica o pessoal ou entidade com a qual assumiu o contrato de auditoria, geralmente endereçado aos seus administradores, acionistas, sócios ou proprietários.

Parágrafo de Extensão ou Escopo do Exame - identifica quais as demonstrações contábeis está sendo emitida sua opinião; especifica qual a extensão do exame que foi aplicada.

Parágrafo de Expressão da Opinião - expressa se as demonstrações contábeis apresentam, adequadamente, as situações patrimonial e financeira e de resultado das operações, bem como as situações ocorridas em tais posições além das eventuais ressalvas.

Parágrafo Relativo ao Fecho do Parecer - identifica o nome da empresa de auditoria, se for o caso, e do responsável técnico pela emissão do parecer, seguida da assinatura do mesmo, e de números de registros da referida empresa e responsável, no CGC e CPF.

A classificação dos pareceres, quanto aos tipos em que podem ser emitidos, pode ser representada da seguinte forma:

- Limpo ao sem ressalvas.

Um parecer deste tipo é emitido quando o auditor, tendo executado seu trabalho de acordo com as normas e procedimentos de auditoria e avaliado e medido criteriosamente seus resultados e efeitos, considera-se em condições de formar opinião sobre as demonstrações examinadas, expressando-se sem ressalvas de espécie alguma, mesmo que, em decorrência dos referidos resultados e efeitos, tenha se deparado com situações que, a seu juízo, não sejam relevantes a ponto de exigir um parecer com ressalva.

O auditor não deve emitir um parecer sem ressalva na circunstância de discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis, ou de limitação na extensão do seu trabalho; que na sua opinião, tenham efeitos relevantes para as demonstrações. Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com obtenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que

fundamentará, o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis.

BSFEAC

- Com Ressalvas

Um parecer deste tipo é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão do um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou obtenção de opinião; ou tenha deparado com situações que, a seu juízo, são relevantes ou suficientes obstante para impedi-lo de emitir um parecer sem ressalvas ou limpo.

As formas usualmente utilizadas, para expressar o parecer com ressalvas são: descrever, de forma clara e precisa, em parágrafos intermediários, as situações alcançados pelas ressalvas; modificar a forma básica do parágrafo de opinião, referindo-se, nele, aos efeitos dos assuntos mencionados nos parágrafos intermediários. O parecer com ressalvas deve obedecer ao modelo do parecer com ressalva, com a utilização das expressões "exceto por", "exceto quanto" ou "com exceção de", referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

- Adverso

O parecer adversos é emitido quando o auditor expressa-se adversamente em relação as demonstrações contábeis examinadas. Um parecer deste tipo significa que as demonstrações de uma entidade, face aos desvios substanciais

aos princípios de contabilidade, a omissões de informações, classificações inadequadas ou outras situações, não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira da entidade, ou seja, que as demonstrações estão incorretas ou incompletas.

- Com Abstenção de Opinião.

Este tipo de parecer é emitido quando o auditor não se considera em condições de formar opinião sobre as demonstrações contábeis examinadas, por limitações à extensão do exame. A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

Quando houver participação de outros auditores independentes no exame das demonstrações contábeis das controladas e/ou coligadas ou o nome do auditor estiver, de alguma forma, associado com demonstrações ou informações que ele não auditou, estas situações devem ser destacadas no seu parecer.

3.3. Modelo Padrões de Parecer

Pareceres dos Auditores Independentes

Destinário

- 1) Examinamos os balanços patrimoniais da empresa ABC levantados em 31^o de dezembro de 19xx e 19xy, e as respectivas demonstrações de resultados, das mutações do patrimônio líquido e da origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar um opinião sobre as demonstrações contábeis.

- 2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a contratação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgadas, e; (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

- 3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa ABC em 31 de dezembro de 19xx e de 19xy, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os princípios Fundamentais da Contabilidade.

Local e Data

Assinatura

Nome do Auditor - Responsável Técnicos

Contador - nº de registro na CRC

Nome da Empresa de Auditoria

Nº do CRC

4.0. A ÉTICA PROFISSIONAL

O comportamento ético da atividade contábil está regulado pelo código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pela Resolução nº 290/70, do CRC; e pela Resolução CFC nº 701/91 que institui as Normas Profissionais do Auditor independente.

Dentre outros aspectos contidos no Código, destacamos que é da responsabilidade do auditor assegurar-se de que não foi, inadvertidamente, designando para exercer serviço em cliente onde estaria impedido de fazê-lo, pelos motivos a seguir mencionados:

- por ter relação de parentesco com pessoa que ocupe cargo de administração ou tenha interesse econômico no cliente, ou ainda, em empresa concorrente;
- por ter função ou cargo incompatíveis com a atividade da auditoria independente;
- por ter fixado honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado.

O auditor deve recusar o trabalho ou renunciar à função na ocorrência de qualquer das hipóteses de conflitos de interesse acima mencionadas.

Ao destacar um auditor para um trabalho, admite-se que ele possa realiza-lo de maneira competente, delegando-lhe a responsabilidade pelos interesses da

auditoria. todo o serviço deve ser tratado com a máxima dedicação na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões.

quando o auditor se defronta com qualquer fato grave, como fraude ou desfalque, deve levar o assunto imediatamente ao conhecimento de um responsável Técnico, evitando alarde sobre o fato, a fim de decidirem o comportamento a ser adotado, o auditor deve conservar todos os documentos, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados, com o maior cuidado e sob o seu controle. Deve ainda, o auditor, respeitar e assegurar o sigilo relativamente as informações obtidas durante o seu trabalho não os divulgando para terceiros sem autorização da entidade auditada, salvo por obrigações legal.

O auditor deve estabelecer seus honorários mediante avaliação dos serviços, considerando os seguintes fatores:

- a relevância, o vulto, a complexidade do serviço a executar;
- o tempo de realização do trabalho;
- a peculiaridade de tratar-se de cliente eventualmente, habitual ou permanente;
- a qualificação profissional do pessoal técnico que irá executar os serviços;
- o lugar em os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens, estadas e locomoções.
- as tabelas de honorários mínimos fixados pelas entidades de classe.

Os honorários deverão constar proposta, elaboradas antes do início da execução dos trabalhos e deve conter: descrição dos serviços; número de horas estimadas para a realização do trabalho; que o trabalho será efetuado seguido as Normas Brasileiras de Contabilidade; o prazo para realização dos serviços; os relatórios a serem emitidos; a qualificação profissional da equipe técnica e; as condições de pagamentos dos honorários.

O auditor independente pode utilizar os serviços do contador, na função de auditor interno, quando de seus exames sobre as demonstrações contábeis ou em trabalhos especiais, devendo planejar a coordenar a execução dos serviços. Não será modificada nem limitada a responsabilidade do auditor independente neste tipo de serviços; mas quando a empresa auditada contrata especialistas para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis, a responsabilidade do auditor independente fica restrita à sua competência profissional.

5.0. CONCLUSÃO

Ao analisar o exposto concluímos pela importância da Auditoria Independente nas empresas, tanto nos trabalhos de auditoria tradicionais, quanto pela diversificação de atividades.

Somados aos trabalhos de examinar balanços, as chamadas consultorias descobriram que nas áreas de reengenharias eles crescem a cada dia para atender à crescente necessidade das empresas de pequeno, médio e até grande porte. No atual estágio da economia brasileira parece realmente um prato cheio e aparentemente sem limites.

Uma consultoria pode ajudar uma empresa principalmente mostrando que existem outros caminhos para fazer o trabalho com menor custo, maior qualidade e maior eficiência.

A diversificação da atuação das empresas de auditoria é uma resposta às novas e mais complexas necessidades dos clientes, que demandam apoio externo para atuar junto às muitas variáveis dos negócios. Resultado: faturamento cresce, aumentam os pedidos de serviços e surgem empresas, sempre com uma nova especialização, a alma do negócio.

6.0. BIBLIOGRAFIA

- Normas Brasileiras de Contabilidade - CFC Gestão 1990 - 1991
- Exposição de Normas de Auditoria nº 1
- Revista Brasileira de Contabilidade
- Manual de Auditoria - Bianchessi e Cia Auditores