



AUDITORIA EXTERNA

BSFEAC

Marcelo Braga Perdigão
Matrícula 900533-1

Monografia submetida à coordenação do curso de
graduação em Ciências Contábeis, como requisito
parcial para obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis

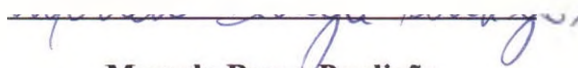
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

Fortaleza - 1996

BSFEAC

Esta monografia foi submetida a 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 seja feita em conformidade com as normas da ética científica.


Marcelo Braga Perdigão

MONOGRAFIA APROVADA EM:

22 / 08 / 96


Professor Francisco Wellington
Orientador da Monografia


Professora Graça Arraes
Coordenadora da Disciplina


Professor Convocado à Banca Examinadora

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1. EVOLUÇÃO DA AUDITORIA	10
1.1 Surgimento	10
1.2 No Brasil	11
2. CONCEITOS, OBJETIVOS E TIPOS DE AUDITORIA	18
2.1 Conceitos	18
2.2 Objetivos da auditoria	20
2.3 Tipos de auditoria	24
2.3.01 Auditoria externa	24
2.3.02 Auditoria interna	24
2.3.03 Auditoria da fazenda	25
2.3.04 Auditoria de gestão	25
2.3.05 Auditoria de sistemas	25
2.3.06 Auditoria ambiental	25
2.3.07 Diferença entre auditoria externa, auditoria interna e auditoria da fazenda	26
3. NORMAS DE AUDITORIA	27
3.1 Conceituação e disposições gerais	29
3.1.01 Conceituação e objetivos da auditoria independente	29
3.1.02 Procedimentos de auditoria	31



3.1.03 Papéis de trabalho	32
3.1.04 Fraude e erro	32
3.2 Normas de execução dos trabalhos	33
3.2.01 Planejamento da auditoria	33
3.2.02 Supervisão e controle de qualidade	35
3.2.03 Estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos	36
3.2.04 Aplicação dos procedimentos de auditoria	37
3.2.05 Documentação da auditoria	40
3.3 Competência técnico profissional	41
3.3.01 Independência	41
3.3.02 Responsabilidades na execução dos trabalhos	45
3.3.03 Sigilo	45
4. ORGÃOS NORMATIZADORES E FISCALIZADORES DA AUDITORIA NO BRASIL	47
4.1 Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON	47
4.2 Conselho Federal de Contabilidade e Conselho Regional de Contabilidade (CFC e CRC)	48
4.3 Banco Central do Brasil - BACEN	49
4.4 Comissão de Valores Mobiliários	51
5. NORMAS RELATIVAS À PESSOA DO AUDITOR	53
5.1 Carreira do profissional de auditoria	53

5.1.01 Assistente trainee	55
5.1.02 Assistentes	55
5.1.03 Auditor sênior	55
5.1.04 Supervisor	56
5.1.05 Gerente	56
5.1.06 Sócio	57
6. RELEVÂNCIA E RISCO	58
6.1 Relevância	58
6.1.01 Considerações sobre relevância	59
6.2 Risco de auditoria	59
6.2.01 Considerações sobre risco	60
7. AMOSTRAGEM EM AUDITORIA	63
7.1 Objetivos	64
7.2 Universo	64
7.3 Riscos envolvidos	64
7.4 Erro tolerável e erro esperado	65
7.5 Estratificação do universo	65
7.6 Métodos de amostragem	66
7.6.01 Análise de erro	67
7.6.02 Projeção para o universo	68
7.6.03 Avaliação do resultado da amostra	68

8. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	69
8.1 Conceituação técnica	69
8.2 Obtenção de evidência	72
8.3 Tipos de procedimentos	73
8.3.01 Comparação dos demonstrativos e relatórios gerenciais com os registros contábeis	74
8.3.02 Comprovação com registros e inspeção de documentação	74
8.3.03 Inspeção física ou visual	74
8.3.04 Confirmações diretas de terceiros (circularização)	75
8.3.05 Testes matemáticos globais	75
8.3.06 Inquirição oral	75
8.3.07 Exame de documentos importantes	76
8.3.08 Exame analítico	76
8.4 Diferenças entre normas e procedimentos	77
8.5 Seleção dos procedimentos de auditoria utilizados	77
9. CONHECIMENTO DOS NEGÓCIOS DOS CLIENTES	80
10. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	83
10.1 Responsabilidade pelo planejamento	84
10.2 Fases do processo de auditoria	85
10.3 Considerações gerais sobre a empresa auditada	85
10.4 Risco	86

10.5 Fases do planejamento	86
10.5.01 Atualização das informações básicas	86
10.5.02 Determinação dos componentes significativos	86
10.5.03 Identificação dos objetivos e riscos relativos a cada componente significativo	87
10.6 Planejamento do trabalho	87
10.7 Exemplo de planejamento	87
11. PROGRAMAS DE AUDITORIA	106
11.1 Conceito	106
11.2 Elaboração	106
11.3 Revisão	107
11.4 Vantagens	108
11.4 Exemplo de programa de auditoria	108
12. PAPÉIS DE TRABALHO	111
12.1 Finalidade dos papéis de trabalho	111
12.2 Apresentação dos papéis de trabalho	112
12.3 Ordenamento dos papéis de trabalho	112
12.4 A referenciação dos papéis de trabalho	116
12.5 Os tiques e a indicação do trabalho realizado pelo auditor	119
12.5.01 Algumas vantagens da utilização de tiques	120
12.5.02 Regras básicas para a utilização dos tiques	120

13. AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS	121
13.1 Conceituação	121
13.2 Objetivos	123
13.2.01 Proteção de ativos	123
13.2.02 Obtenção de informação adequada	124
13.2.03 Promoção da eficiência operacional	125
13.2.04 Estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração	125
13.3 Elementos de controle interno	125
13.3.01 Plano de organização	126
13.3.02 Sistema de autorização e procedimento de registro	127
13.3.03 Pessoal adequado	128
13.4 Avaliação do controle interno	129
13.4.01 O processamento e a evidência da avaliação dos controles internos	129
13.4.1.01 Questionário narrativos	131
13.4.1.02 Questionários “sim/não”	132
13.4.1.03 Fluxogramas	133
13.4.1.04 Descrição propriamente dita	135
13.4.2 Segregação de funções	135
13.5 Exemplo de fluxograma	136



14. PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES	143
14.1 Elementos básicos do parecer dos auditores independentes	143
14.1.01 Título	144
14.1.02 Destinatário	144
14.1.03 Identificação das demonstrações contábeis	145
14.1.04 Responsabilidade	145
14.1.05 Opinião dos auditores	145
14.1.06 Extensão dos trabalhos	146
14.1.07 Demonstrações contábeis ou demonstrações financeiras	147
14.1.08 Data do parecer	147
14.1.09 Assinatura	148
14.1.10 Endereço do auditor	148
14.2 Tipos de parecer	149
14.2.01 Parecer sem ressalva (limpo)	149
14.2.02 Parecer com ressalva	150
14.2.03 Parecer adverso	151
14.2.04 Parecer com abstenção de opinião	151
14.2.05 parecer parcial.	152
15. CONCLUSÃO	154
16. BIBLIOGRAFIA	156



INTRODUÇÃO

Desenvolverei esta monografia para aprofundar meus conhecimentos sobre *Auditoria Externa*, onde tentarei dar cobertura a todos os aspectos importantes que vão desde o conceito até emissão do parecer do auditor.

A metodologia que utilizarei para elaboração deste trabalho será baseada em conceitos e critérios definidos por autores consagrados na área de auditoria externa, além de análises das Normas Brasileiras de Contabilidade, especificamente as normas relativas ao exercício da profissão de auditor, emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, de onde poderei trazer o embasamento teórico, que compreenderá os requisitos para a orientação dos trabalhos de auditoria externa e conhecimentos necessários para a formação profissional do auditor.

Esta monografia estará fundamentada em um exame completo de auditoria externa, incluindo informes sobre técnicas, análises e maneiras de execução de trabalhos de aplicação geral às empresas.

A auditoria não objetiva somente, a certificação das Demonstrações Contábeis mas também auxilia na melhoria e implantação de controles internos e métodos operacionais que auxiliam no desenvolvimento da empresas e seus resultados.



Neste trabalho, desenvolverei orientação técnica e procedimentos usuais para atender aos interesses da auditoria externa, um dos tipos mais conhecidos de auditoria.

1. EVOLUÇÃO DA AUDITORIA EXTERNA

1.1 SURGIMENTO

A auditoria externa (ou auditoria independente) nasceu no Reino Unido no século passado, após inúmeros processos de falência de empreendimentos que captavam recursos do povo, para a aplicação em negócios altamente especulativos e, na maior parte das vezes, poucos sérios. O volume de dinheiro em giro era muito grande como decorrência do progresso trazido pela Revolução Industrial. Isto fez com que os contadores da época sentissem a necessidade de se organizarem para prestação de serviços capaz de suprir aquele mercado profissional subjacente, uma vez que eles entendiam ser possível desenvolver uma atuação de apoio e proteção aos investidores, através do exame das demonstrações contábeis e outros processos técnicos.

A maior preocupação dos contadores era o estabelecimento dos padrões profissionais, de tal forma que pudessem servir de orientação para a condução dos trabalhos de auditoria. Foi pensando assim que se organizaram associações profissionais, sendo a primeira delas, a Sociedade dos Contadores de Edimburgo, fundada em 1853. A partir daí, formaram-se muitas outras entidades, com idênticos objetivos. Atualmente, o “Institute of Chartered Accountants” é a instituição que conta com o maior prestígio na Grã-Bretanha.



Nos Estados Unidos, a auditoria externa foi introduzida por contadores ingleses enviados para auditarem as firmas americanas pertencentes a capitais britânicos. A primeira firma de auditoria a se estabelecer na América do Norte o fez em 1893. Com o surgimento na primeira metade dos anos 30 da “ Security and Exchange Commission - SEC “, órgão regulador e normatizador do mercado de ações daquele país, a auditoria teve um impulso muito grande, já que, por disposição daquele órgão, todas as empresas participantes do mercado de capitais foram obrigadas a utilizar os serviços de auditoria independente (auditoria externa). Na América, também, os contadores procuraram formar associações profissionais, valendo-se sempre da experiência britânica, sendo que a Associação Americana de Contadores Públicos foi fundada em 1887.

1.2 NO BRASIL

Somente a partir dos anos setenta é que a auditoria externa tomou maior impulso, motivando a comunidade contábil após a promulgação de uma série de dispositivos legais sobre o assunto. Historicamente, o desenvolvimento da auditoria em nosso país pode ser dividido em três fases:

- Até 1946, quando tivemos a promulgação do Decreto-Lei nº 9.295;
- De 1946 até 1967, com os Decretos-Lei nº 199 e 200, ambos de 25 de fevereiro de 1967, e finalmente
- Após 1967.

Até 1946, a atividade de auditoria no Brasil praticamente não existia, exceto em empresas estrangeiras, como uma continuidade dos hábitos adotados por suas matrizes. A esta altura, só se recorria aos contadores de maior gabarito profissional, quando se desejava apurar alguma fraude, esclarecer suspeita de desfalque ou falência fraudulenta. Era um trabalho pericial, bem diferente de uma auditoria.

A partir de 1946, com o advento do Decreto-Lei nº 9.295 que regulamentou a profissão de contador no Brasil, nos moldes atuais, estabeleceu-se para o contador a prerrogativa de exclusividade na execução dos trabalhos de auditoria e perícia. Convém ressaltar que naquela época o termo “auditoria” não era corrente, preferindo-se “revisão de escrita” para assinalar as atividades típicas desta especialização da profissão contábil. Nunca é demais lembrar que o Decreto-Lei em questão não criou a profissão de auditor, somente atribuiu ao contador a exclusividade. Portanto, a auditoria é uma especialização, em grau máximo, da profissão de contador.

Para o desenvolvimento da auditoria no Brasil, o Decreto-Lei nº 9.205/46, teve o indiscutível mérito de preservar a qualidade dos trabalhos, a partir do momento que exigiu maior qualificação técnica para os profissionais executores, reservados aos bacharéis em ciências contábeis o direito de praticar a auditoria. Ainda hoje, as regras estabelecidas pelo referido Decreto-Lei encontram-se em pleno vigor, de sorte que

os contadores brasileiros contam com prerrogativas legais bem mais amplas do que aquelas conquistadas por seus colegas de países economicamente mais adiantados.

Revela notar que, na Grã-Bretanha, pátria-mãe da auditoria, não há regulamentação tão poderosa a favor dos contadores.

A reforma da legislação fiscal e da administração pública no Brasil, a partir de 1964, trouxe para o contador muitas oportunidades profissionais, ao lado da necessidade de maior especialização, contínuo aperfeiçoamento e o estabelecimento de padrões de comportamento ético.

A promulgação dos Decretos-Lei nº 199 e 200, em 1967, representou grande impulso na carreira do contador, tornando obrigatória a auditoria na prestação de contas dos administradores públicos. O Decreto-Lei nº 200 tratou do assunto em seu artigo 13º:

“ Art. 13º - controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

a)

b)



- c) o controle da aplicação do dinheiro público e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios dos sistemas de contabilidade e auditoria ”.

A Constituição Federal de 17 de outubro de 1969, reforçou de modo definitivo os trabalhos de auditoria na fiscalização do dinheiro público, tendo assim determinado em seu artigo 70º:

“ Art. 70º - A fiscalização financeira e orçamentaria da União será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do poder Executivo, instituídos por Lei.

parágrafo 1º -

parágrafo 2º -

parágrafo 3º - A auditoria financeira e orçamentaria será exercida sobre as contas das Unidades Administrativas dos três poderes da União que, para esse fim, deverão remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas da União, a quem caberá realizar as inspeções necessárias.



parágrafo 4º - O julgamento da regularidade das contas da

Administrações e demais responsáveis será baseada em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamento das Autoridades Administrativas, sem prejuízo das inspeções mencionadas no parágrafo anterior ”.

Pela portaria GB 327, de 01/12/70, o Ministro da Fazenda fixou os “ Procedimentos de Auditoria para o Serviço Público Federal ”, consolidando a atuação dos contadores como auditores no serviço público federal. Não é difícil imaginar o que isso representou para a classe contábil, no que tange à ampliação do mercado de trabalho.

Os anos setenta trouxeram para os contadores várias medidas de proteção à sua especialização em auditoria. Os dispositivos citados acima institucionalizaram a auditoria na gestão financeira e orçamentaria da União, logo acompanhada pelos Estados. Faltava apenas tornar obrigatória, de alguma forma, a auditoria para empresas do setor privado, sobretudo naquelas empresas que captavam a poupança popular.



Coube ao Banco Central do Brasil esta louvável e salutar iniciativa. Após ter criado em 1968 o registro de empresas de auditoria e de auditores independentes, o BACEN baixou em 10 de maio de 1972 a Resolução nº 220, tornando obrigatória a auditoria externa, por auditores independentes, “ para documentos a que se refere a letra “a” do item VI , em como para outras peças e demonstrativos contábeis que o Banco Central venha exigir ”.

Assim, as empresas que desejassem abrir o seu capital à participação pública e para aqueles que já o tinham feito, teriam necessariamente que exibir demonstrações contábeis e outras informações julgadas indispensáveis pelo Banco Central, acompanhadas de um parecer contendo a opinião de um auditor externo credenciado por aquela instituição governamental.

Em 11 de maio de 1972, pela Circular nº 179, o mesmo Banco Central baixou as “ Normas Gerais de Auditoria ” de compulsória observância pelos auditores externos na execução de seus trabalhos, com vistas a atender as exigências formuladas pela Resolução nº 220, promulgada no dia anterior.

Embora para uso específico, as normas criadas pelo Banco Central do Brasil passaram a constituir um guia para outros serviços de auditoria, reservando à Circular nº 179 um importante papel no desenvolvimento da auditoria independente.

A comunidade contábil nacional prestou também uma importante contribuição para o esclarecimento dos padrões de auditoria em nosso país. Isto aconteceu quando o Conselho Federal de Contabilidade expediu as Resoluções nº 317 e 321, em 1972, tratando exclusivamente de auditoria.

A Resolução nº 317 criou o “ Cadastro Especial de Auditores Independentes - CEAI ” junto aos Conselhos Regionais de Contabilidade. Os requisitos para inscrição nesse cadastro contrariavam as prerrogativas já conquistadas pelos contadores através do Decreto-Lei nº 9.295, o que levou o Conselho Federal de Contabilidade a revogar tal resolução.

A Resolução nº 321, de 14 de abril de 1972, aprovou as “ Normas e Procedimentos de Auditoria ”, consistindo no primeiro documento oriundo de um órgão profissional regulamentando a auditoria no Brasil. A partir daí, qualquer trabalho de auditoria somente tem validade quando realizado em restrita observância do disposto nesta Resolução.

No que concerne a auditoria externa (independente) o Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, tem o status de representante brasileiro junto a órgãos internacionais e vem procurando incentivar o aperfeiçoamento técnico das práticas de auditoria.

2. CONCEITOS, OBJETIVOS E TIPOS DE AUDITORIA

2.1 CONCEITOS

O conceito de auditoria tem-se ampliado ao longo do tempo, incorporando as novas utilizações das técnicas fundamentais de coleta de evidências, em resposta às solicitações crescentes da comunidade interessada nos serviços de auditoria. Moderadamente, podemos definir auditoria como sendo o estudo e avaliação sistemático das transações realizadas e das demonstrações contábeis. Neste sentido sua principal finalidade é determinar até que ponto existe conformidade com os critérios pré-estabelecidos, emitindo uma opinião a respeito.

É igualmente aceitável o conceito de que a auditoria representa o processo sistemático de obtenção e avaliação de evidências a respeito de um conjunto de afirmações sobre ações e eventos de natureza econômica, para verificar o grau de correspondência entre tais afirmações e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos usuários interessados.

Em respeito a auditoria independente pode se dizer que é a função que, exercida por profissional habilitado, irá certificar ou não às pessoas interessadas, que as demonstrações contábeis foram elaboradas com critérios e procedimentos adequados, e que expressam a realidade da empresa naquele momento.

Poderíamos comparar, de forma figurada, o parecer da auditoria independente com uma apólice de seguro. Assim, as demonstrações contábeis auditadas, conferem ao seus usuários um grau de segurança e confiabilidade impossível de ser obtido sem auditoria.

Poucas carreiras são tão apreciadas e respeitadas pelos jovens estudantes ou recém-formados como a de auditores independentes. A razão desse entusiasmo pela profissão de auditor independente é essencialmente o fato de ser uma atividade que, como poucas alia o alto padrão ético com oportunidade de desenvolvimento profissional, qualidades que dependem exclusivamente da capacidade profissional e do empenho pessoal. Inicia-se a carreira como assistente *trainee*, e pode chegar à condição de sócio.

Mas o entusiasmo dos jovens por essa atividade é que ela possibilita, além de um excepcional sentido de cidadania, respeito ao direito da parte auditada e muita responsabilidade para tornar pública a situação financeira da empresa. Some-se a isso o aprendizado técnico obtido em aulas que variam de 40 horas a 200 horas por ano. Sendo genuinamente um trabalho de equipe, o jovem é moldado para atuar compartilhando seus conhecimentos e trabalhando para compor um perfeito quebra cabeças que no fundo é o parecer final do auditor.



Outro fator de atração para essa carreira é a multiplicidade de experiências que a profissão oferece. Audita-se um banco, um jornal, uma indústria têxtil, uma grande construtora ou uma empresa pública. Na verdade não é um trabalho para gente acomodada, mas uma profissão para quem gosta de pegar firme no batente, pois a busca incessante do conhecimento é premissa básica para a boa formação do auditor externo.

Além disso tudo, os auditores convivem com diferentes regras muito conflitantes entre si, baixadas por órgãos públicos como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central do Brasil, a Receita Federal, a Superintendência de Seguros Privados (Susep) e tantos outros.

2.2 OBJETIVOS DA AUDITORIA

O Principal objetivo do exame das demonstrações contábeis por um auditor independente, é a expressão de uma opinião sobre a adequação com que essas demonstrações representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, a mutação do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da empresa, e se os registros das operações foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, aplicados em bases uniformes. Essa opinião (ou negativa de opinião se a circunstância exigir) é expressada através do parecer dos auditores independentes.



Para se atingir esse objetivo principal é necessário verificar três requisitos básicos nas demonstrações contábeis objeto do exame, que são:

INTEGRIDADE	AUTENTICIDADE	ADEQUAÇÃO UNIFORMIDADE
Ativos:		
Todos os ativos da empresa constam das demonstrações financeiras.	Os ativos constantes das demonstrações contábeis realmente existem.	Os ativos são adequados e uniformemente avaliados, classificados, identificados e divulgados.
	Os ativos constantes das demonstrações contábeis são de propriedade da empresa ou esta tem direitos sobre eles.	
Exigibilidade e patrimônio líquido:		
Todas as exigibilidades estão registradas.	As exigibilidades são reais e referem-se à obrigações da empresa.	As exigibilidades e o patrimônio líquido são adequados e uniformemente avaliados, classificados, identificados e divulgados
O capital dos proprietários e outras contas do patrimônio líquido estão registradas.	Os saldos das contas representam o efetivo patrimônio líquido dos proprietários da empresa.	

INTEGRIDADE	AUTENTICIDADE	ADEQUAÇÃO E UNIFORMIDADE
Receitas e despesas:		
Todas as receitas e despesas da empresa relativas ao período contábil, estão registradas.	As transações registradas são reais.	Todas as receitas e despesas são adequadas, uniformemente classificadas e identificadas nas demonstrações contábeis
Todos os eventos que poderiam afetar as demonstrações contábeis foram registradas.	As transações registradas são decorrentes das operações/negócios da empresa e necessárias às suas atividades.	Os eventos e contingências estão divulgados.
		Todas as receitas e despesas registradas referem-se ao período contábil.

Quando o objetivo do exame se estende a outras informações tais como:

- informações suplementares a órgãos do governo;
- aquisição de empresas e
- investigações de fraudes, etc.

Esses requisitos básicos podem ser estendidos ou modificados para satisfazer às exigências complementares de informações.

A auditoria é uma técnica autônoma entre as técnicas da Ciência Contábil, razão pela qual tem objetivo perfeitamente identificado e definido, sendo este não apenas único, mas também múltiplo, conforme o entendimento unanimemente consagrado nos dias de hoje.

Existe consenso, acerca de alguns itens básicos, como, por exemplo:

- a. comprovação, pelo registro, de que são exatos os fatos patrimoniais;
- b. demonstrações dos erros e fraudes encontrados;
- c. sugestões das providências cabíveis, visando à prevenção de erros e fraudes;
- d. verificação de que a contabilidade é satisfatória sob o aspecto sistemático e de organização;
- e. verificação do funcionamento do controle interno;
- f. proposição de medidas de prevenção de fatos patrimoniais, com o propósito de manter a empresa dentro dos limites de organização e legalidade.

Tendo em vista o que foi exposto, pode-se dizer que o objetivo da auditoria não só é a descoberta de erros e fraudes, para proteção da empresa contra eles e contra multas fiscais, como também a produção de informes a respeito da verdade das demonstrações contábeis.

2.3.3 Auditoria da Fazenda

A auditoria da fazenda é realizada segundo o interesse quanto aos tributos das respectivas competências, que compreendem a União, os Estados e os Municípios.

2.3.4 Auditoria de Gestão

Avaliação da situação econômica, administrativa e financeira, visando apontar consequências adversas que afetam a performance empresarial.

2.3.5 Auditoria de Sistemas

Avaliação e diagnóstico sobre estruturas de informática e sistemas, com o objetivo de identificar a suficiência de pontos de controle e assegurar a adequação do processamento de transações e registros operacionais contábeis da empresa.

2.3.6 Auditoria Ambiental

Exame dos efeitos ambientais e seus reflexos nos negócios e registros contábeis da empresa, que auxiliam no processo de tomada de decisões ou de simples julgamento.



Como os serviços de auditoria externa, auditoria interna e auditoria da fazenda são os mais suscetíveis ao surgimento de dúvidas referentes a sua diferenciação elaborei o quadro a seguir com as principais diferenças entre esses serviços de auditoria

2.3.7 Diferenças entre auditoria externa, auditoria interna e auditoria da fazenda

Elemento	Auditoria externa	Auditoria interna	Auditoria da fazenda
Sujeito	Profissional independente	Auditor interno (funcionário da empresa)	Funcionário público
Ação e objetivo	Exame das demonstrações contábeis ou de alguma área específica ou procedimento como objeto de trabalho especial	Exame dos controles operacionais e avaliação da eficiência e eficácia da gestão	Verificação da observância e cumprimento dos preceitos legais vigentes para apuração e recolhimentos dos diversos tributos
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações contábeis	Exame dos controles operacionais	Evitar sonegação de tributos
Relatório principal	Opinar sobre as demonstrações contábeis	Promover melhorias sobre controles internos e eficiência administrativa	Relatório de fiscalização ou auto de infração
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo	Mais amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa	Poder público
Responsabilidades	Profissional, civil e criminal	Trabalhista	Poder público
Quantidade de áreas cobertas pelo exame, durante um período	Maior	Menor	Menor
Profundidade da extensão dos trabalhos em cada área	Menor	Maior	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo	Periódico

3. NORMAS DE AUDITORIA

As normas de auditoria foram definidas pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, ou “American Institute of Certified Public Accountants -AICPA”, as quais foram adotadas por quase todos os países, inclusive pelo Brasil.

No caso brasileiro, as normas de auditoria foram inicialmente formalizadas por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 321/72. Ao longo dos anos, os profissionais de contabilidade e respectivos órgãos de classe, passaram a reivindicar a atualização dessas normas; em decorrência, um trabalho conjunto envolvendo o - CFC, o IBRACON, a CVM e o BACEN, culminou, em 24 de abril de 1991, na emissão, pelo CFC, da Resolução CFC nº 700/91, aprovando a Norma Brasileira de Contabilidade - Normas de auditoria Independente das Demonstrações Contábeis - NBC-T-11, e em 10 de maio de 1991, da Resolução CFC nº 701/91, aprovando a Norma Brasileira de Contabilidade - Normas Profissionais de Auditoria Independente - NBC-P-1. A Resolução CFC nº 700/91, revogou a Resolução CFC nº 321/72.

Em seguida, o cumprimento da NBC-T-11 foi tornado obrigatório pelo BACEN, por meio da Circular nº 1957, de 10 de maio de 1991, e pela CVM, por meio da Instrução nº 145, da mesma data.



Tendo em vista que o objetivo primeiro das NBC - T-11 e P-1 foi o de atualizar as normas de auditoria, em essência não diferem das normas preliminares emitidas pelo "AICPA", estando apenas ordenadas de forma própria e adicionadas de itens ou comentários julgados necessários.

As normas de auditoria no Brasil fazem parte das Normas Brasileiras de contabilidade - NBC, as mais importantes são a NBC-T-11 e a NBC-P-1. As quais demonstrarei a seguir.

NBC-T-11 - Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis

Essas normas estão assim divididas:

- conceituação e disposições gerais
- normas de execução dos trabalhos
- normas do parecer dos auditores independentes



NBC-P-1 - Normas profissionais do auditor independente

É a seguinte a divisão dessas normas:

- competência técnico-profissional
- independência
- responsabilidade do auditor na execução dos trabalhos
- honorários
- Guarda da documentação
- sigilo
- utilização do trabalho do auditor interno
- utilização do trabalho de especialistas

3.1 NBC-T-11 - CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

3.1.1 Conceituação e objetivos da auditoria independente

Como já foi visto, o objetivo da auditoria independente é a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis, ou mais especificamente, sobre a adequação com que as demonstrações contábeis representam a posição patrimonial e

financeira, o resultado das operações, as demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados ou das mutações do patrimônio líquido, e das origens e aplicações de recursos.

Salvo declaração expressa em contrário no parecer, entende-se que as informações das demonstrações contábeis, as quais incluem as notas explicativas, são consideradas corretas.

O parecer do auditor representa o resultado do exame das demonstrações contábeis. Dessa forma, não garante a viabilidade futura da entidade ou a eficácia da administração na gestão dos negócios.

A adequação das demonstrações contábeis, de conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade, inclui a forma, a disposição e o conteúdo, bem como a terminologia utilizada, o detalhamento das informações, a classificação dos itens, entre outros.

O auditor deve utilizar sua experiência e conhecimento de fatos específicos para julgamento da adequação da apresentação das demonstrações contábeis. Se as demonstrações contábeis apresentadas pela empresa não contemplarem informações

as quais o auditor julgue necessárias, tais informações devem ser incluídas em seu parecer, em forma de ressalva.

3.1.2 Procedimentos de auditoria

Representam o conjunto de técnicas de auditoria, voltadas à obtenção de evidências e provas suficientes que suportam a emissão do parecer - opinião sobre as demonstrações contábeis.

Esse conjunto de técnicas abrange:

- testes de observância
- testes substantivos

Testes de observância

Basicamente, correspondem à avaliação do sistema contábil e de controles internos.

Testes substantivos

Basicamente, correspondem aos testes de operações e saldos acumulados nas contas, e de procedimentos de revisão analítica.



3.1.3 Papéis de trabalho

Representam o conjunto de documentos contendo as informações e provas conseguidas pelo auditor. Os papéis de trabalho são de propriedade do auditor.

3.1.4 Fraude e Erro

Entende-se por fraude atos voluntários de omissão e manipulação de operações, adulteração de documentos e registros. O termo erro é utilizado na ocorrência de atos involuntários de omissão, ignorância ou má interpretação de fatos.

Ao detectar erros relevantes e quaisquer fraudes no decorrer de seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade, informando seus efeitos sob o parecer e sugerindo medidas corretivas.

No caso de fraudes, vale salientar que a responsabilidade primária é da administração da entidade, através da implantação e manutenção de adequados sistema contábil e de controles internos. Entretanto o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar possíveis fraudes e erros que impliquem em efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

3.2 NBC-T-11 - NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

3.2.1 Planejamento da auditoria

O auditor deve planejar e documentar o planejamento dos seus trabalhos, levando em conta, entre outros, os seguintes aspectos:

- compromissos assumidos com a empresa e respectivos prazos
- conhecimento dos negócios e práticas operacionais da empresa
- conhecimento do sistema contábil e de controles internos da empresa
- riscos de auditoria
- outros

A palavra planejar, significa: fazer o plano de, projetar, traçar. Assim, o planejamento é essencial ao bom trabalho do auditor.

Dentre outros, os aspectos que se seguem são imprescindíveis ao bom planejamento e desenvolvimento do trabalho do auditor:

a. Contratação

É preferível que a contratação seja antecipada. Quanto maior for essa antecipação, melhor será o planejamento de seu trabalho.

A contratação do auditor em data próxima ou posterior ao encerramento do exercício sob exame, não impossibilita, mas dificulta o planejamento.

Isso não significa que o auditor não deva aceitar executar um trabalho nessas condições. Nesse caso, ele deve certificar-se de que as circunstâncias permitem um exame adequado para a emissão do parecer.

b. Época de execução dos trabalhos

A divisão de trabalho em etapas e visitas , facilita o seu desenvolvimento. Determinados procedimentos de auditoria podem ser aplicados em diversas épocas do ano, com vantagens para o auditor e para a empresa.

c. Conhecimento das operações da empresa

Sem o conhecimento das operações da empresa a ser auditada, o trabalho do auditor corre sério risco de fracasso. É imprescindível, portanto, que uma das fases do planejamento inclua uma razoável familiarização com as operações, normas e procedimentos da empresa.



3.2.2 Supervisão e controle de qualidade

A supervisão e o controle de qualidade devem incluir os seguintes acompanhamentos/verificações:

- cumprimento do planejamento dos trabalhos
- avaliação de tarefas distribuídas versus grau de competência dos profissionais designados
- verificação da documentação adequada e adequado suporte para as conclusões de auditoria (conclusão dos trabalhos efetuados)

Por mais capaz que seja um profissional em outros campos de atividade, inclusive o dos negócios e o das finanças, quando do exame de demonstrações contábeis ele não poderá satisfazer as exigências das normas de auditoria sem instruções apropriada e experiência no exercício dessa atividade.

O auditor independente deve ser perito na prática contábil e nos procedimentos de auditoria. Essa experiência é obtida pelo auditor através de instrução formal que se amplia pelo exercício da sua profissão. O auditor independente deve submeter-se a supervisão adequada, a fim de atingir os requisitos necessários a um profissional. Essa supervisão deve ser adequada dentro de determinado objetivo técnico e deve incluir grau proporcional de



instrução geral. O iniciante na carreira de auditor deve adquirir sua experiência profissional através de treinamento e supervisão apropriados, e da revisão de seu trabalho por parte de um superior mais experiente.

A instrução formal e a experiência profissional do auditor independente se complementam. É necessário levar em conta que o treinamento de um profissional inclui atenção contínua a novos avanços técnicos que ocorrem no mundo dos negócios e em sua profissão. Ele deve estudar, entender e aplicar os pronunciamentos a respeito dos princípios fundamentais de contabilidade e dos procedimentos de auditoria, à medida que estes são desenvolvidos pelos órgãos autorizados dentro da profissão contábil, e estar constantemente atualizado com áreas complementares à profissão, tais como legislação societária e tributária.

3.2.3 Estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto dos métodos e procedimentos adotados pela empresa para a proteção do seu patrimônio, eficácia operacional, entre outros.

A natureza e a profundidade do exame do auditor são baseados no estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos.

Apesar de ser responsabilidade da administração das empresas, o sistema de controles internos deve ser objeto de sugestões para melhoria por parte do auditor, a partir das constatações feitas em seu trabalho.

A finalidade do estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos pelo auditor, é estabelecer em que se apoiar para determinar a natureza, extensão e realização oportuna dos testes de auditoria a serem aplicados no exame das demonstrações contábeis.

O estudo e avaliação feitos com esta finalidade, normalmente acabam fornecendo sugestões construtivas à empresa, relacionadas ao aperfeiçoamento do sistema contábil e de controles internos.

3.2.4 Aplicação dos procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria abrangem aqueles a serem aplicados quando dos testes de observância e substantivos, abrangendo, entre outros:

- inspeção
- observação
- investigação e comprovação

- cálculo
- revisão analítica
- existência
- deveres e obrigações
- avaliação
- mensuração
- apresentação e divulgação

Deve-se obter suficientes e adequados elementos comprobatórios, através dos procedimentos antes mencionados, a fim de proporcionar base razoável para a emissão do parecer sobre as demonstrações contábeis sob exame.

Os elementos comprobatórios que apoiam as demonstrações contábeis compreendem os dados contábeis básicos, e todas as informações correlatas que estejam à disposição do auditor.

Os livros que contém os lançamentos originais, o razão geral e o auxiliar, os manuais de contabilidade, outros registros informais tais como papéis de trabalho que comprovem a distribuição de custos, cálculos e conciliações, constituem elementos de prova das demonstrações contábeis. Por si mesmo, os dados contábeis não podem ser considerados suficientes para comprovar as demonstrações contábeis; por outro lado,



sem a devida atenção à adequação e exatidão dos dados contábeis básicos, um parecer sobre as demonstrações contábeis não estaria fundamentado.

Os elementos comprobatórios compreendem a documentação em geral, tais como: cheques, faturas, contratos, atas de reuniões, confirmações e outras declarações obtidas de pessoas capacitadas, informações conseguidas pelo auditor através de investigação, observação, inspeção e exame físico, e outras informações desenvolvidas pelo auditor ou à sua disposição, que lhe permitam chegar a conclusões através de raciocínio lógico.

O grau de confiança de um elemento comprobatório varia segundo as circunstâncias. Entretanto, as afirmações abaixo são válidas:

- a. quando o elemento comprobatório puder ser obtido de fontes externas e independentes da empresa, logra-se maior grau de confiança para fins de auditoria independente, do que quando obtido exclusivamente dentro da empresa.
- b. Quando os dados e as demonstrações contábeis são compiladas sob condições satisfatórias de controle interno, existe maior segurança quando à sua fidedignidade do que nos casos em que são compiladas sob condições insatisfatórias de controle interno.



- c. o conhecimento pessoal e direto que o auditor obtém através de exame físico, observação, cálculo e inspeção, é mais persuasivo do que as informações obtidas de forma indireta.

A quantidade e os tipos de elementos comprobatórios necessários para suportar um parecer, são questões que o auditor deve determinar quando exerce seu juízo profissional, depois de estudo cuidadoso das circunstâncias em cada caso particular. Ao tomar essas decisões, ele deve considerar a natureza do item sob exame, a relevância de possíveis erros ou irregularidades, o grau de risco envolvido que é dependente da adequação do controle interno, a suscetibilidade do referido item à apropriação indébita, manipulação ou apresentação falseada, bem como os tipos e a validade do material de prova disponível.

3.2.5 Documentação da auditoria

Os elementos comprobatórios significativos devem ser documentados pelo auditor por meio dos papéis de trabalho, que devem evidenciar o cumprimento das normas de auditoria.

3.3 NBC-P-1 - COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL

A competência técnico-profissional do auditor independente está diretamente relacionada com o cumprimento das normas de auditoria.

Quando o auditor reconhecer não estar capacitado para o exercício de determinada função, deve, em função da especialização requerida, contemplar trabalho conjunto com especialistas.

3.3.1 Independência

O auditor deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos que resultem em perda efetiva ou aparente de sua independência.

Está impedido de exercitar o seu trabalho, o auditor que tenha tido, no período a que se refere a auditoria ou durante a execução dos serviços em relação à entidade auditada, suas coligadas, controladas ou integrantes do mesmo grupo econômico:

- a) vínculos conjugais, vínculos de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau,

com administradores, acionistas, sócios ou com empregados que tenham ingerência na sua administração ou nos seus negócios ou sejam responsáveis por sua contabilidade.

- b) relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos;
- c) participação direta ou indireta, como acionista ou sócio;
- d) interesse financeiro direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;
- e) função ou cargo incompatíveis com a natureza do trabalho contratado;
- f) fixado honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado;
- g) qualquer outra situação de conflito de interesse no exercício da auditoria independente.

Em qualquer das hipóteses citadas o auditor deve recusar o trabalho.

Devido ao fato de estar desempenhando profissão de confiança e muitas vezes ordem pública, o auditor independente não deve manter qualquer predisposição com respeito à empresa sob exame, pois, de outra forma, faltar-lhe-á a imparcialidade necessária para inspirar confiança no resultado de suas averiguações, por melhor que seja sua habilidade técnica. Todavia, a independência não implica em adotar atitude de acusador. Ao contrário, mais apropriada é a justa imparcialidade que reconhece a obrigação de ser honesto, não apenas com a empresa e seus acionistas mas, também, com os credores, ou com aqueles que de algum modo confiam no parecer do auditor, como é o caso de investidores em potencial.

É da maior importância para a profissão que o público em geral mantenha confiança na independência do auditor independente. A confiança do público ficaria prejudicada se ficasse evidenciado que, na realidade, não há independência. Para ser independente, o auditor deve ser intelectualmente honesto e estar isento de qualquer vínculo de interesse em relação à empresa e aos seus administradores e acionistas.

Por exemplo, um auditor independente que estiver examinando uma empresa, na qual ele já foi diretor, pode ser intelectualmente honesto, mas é improvável que o público o aceite como independente, uma vez que ele estaria examinando atos nos quais tomou parte. Da mesma forma, um auditor com substancial interesse financeiro em uma empresa, poderá ser imparcial ao dar seu parecer sobre as demonstrações contábeis, mas o público relutaria em acreditar em sua imparcialidade. Os auditores



independentes devem ser independentes não apenas de fato; eles devem evitar situações que possam terceiros vir a duvidar de sua independência.

O auditor independente deve exercer sua profissão dentro do espírito desses preceitos e regras, se quiser alcançar grau apropriado de independência na realização do seu trabalho.

3.3.2 Responsabilidades na execução dos trabalhos

O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões.

A questão do zelo devido, tem muito a ver com o trabalho executado pelo auditor independente e com a forma como ele o executa. Por exemplo, o zelo devido na questão dos papéis de trabalho, requer que os elementos informativos sejam suficientes para amparar o parecer do auditor e fornecer as provas de que foram cumpridas as normas de auditoria.

3.3.3 Sigilo

O auditor deve respeitar e assegurar o sigilo referente as informações obtidas durante o seu trabalho.



Determinadas informações obtidas pelo trabalho do auditor, interessam exclusivamente ao seu contratante. Muitas delas são de caráter confidencial, e em hipótese alguma devem ser divulgadas a terceiros. Somente com autorização expressa do contratante é que as informações constantes dos papéis de trabalho do auditor podem ser divulgadas a terceiros.

É importante destacar que o sigilo não compreende apenas a formalização indevida de informações a terceiros. O auditor deve conscientizar-se da necessidade de evitar comentários públicos que venham a constituir divulgação indevida.

No caso de sociedades anônimas de capital aberto, as informações públicas devem restringir-se às demonstrações contábeis e ao parecer do auditor independente.



4. ORGÃOS NORMATIZADORES E FISCALIZADORES DA AUDITORIA NO BRASIL

Como já mencionei anteriormente, a auditoria no Brasil trabalha seguindo não só a Lei 6.404/76; além dessa lei maior, os auditores tem de seguir as regras ditadas por uma série de órgãos existentes no Brasil, que cumprem não só a função de normatizadores, mas também fiscalizam o adequado cumprimento de tais normativos por parte das empresas de auditoria externa.

No Brasil os mais importantes órgãos normatizadores e/ou fiscalizadores do serviço de auditoria externa no Brasil são:

4.1 Instituto Brasileiro de Contabilidade - IBRACON

O Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON é uma entidade profissional que congrega contadores qualificados no Brasil. Dentre os objetivos está o de definir, sistematizar e divulgar os princípios de contabilidade a serem adotados no Brasil, não só para o benefício dos contadores, mas também da comunidade empresarial, dos órgãos governamentais e da comunidade nacional como um todo. Outro de seus objetivos é o de definir, sistematizar e divulgar as normas e os procedimentos de auditoria a serem observados pelos contadores que se dedicam em nosso país a atividade de auditoria independente.

Os pronunciamentos do IBRACON são elaborados pelas suas comissões técnicas regionais e nacionais, e por fim são submetidos à aprovação de sua diretoria nacional. Alguns projetos envolvem comissões especiais, outros são submetidos à apreciação e/ou oficialização de entidades interessadas como o Conselho Federal de Contabilidade, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (BACEN), tornando-se então de observância obrigatória, pelas companhias de capital aberto, pelas instituições integrantes do sistema financeiro nacional, pelos contadores que atuam como auditores independentes, etc.

O IBRACON também tem a responsabilidade de representação a nível internacional, estando filiado à Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accounts - IFAC*) e à Comissão de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Committee - IASC*).

4.2 Conselho Federal de Contabilidade e Conselho Regional de Contabilidade (CFC e CRC)

O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade, atualmente existem em 22 Estados da Federação, foram criados pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.

Cada um desses órgãos é constituído de dois terços de Contadores e um terço de Técnicos em Contabilidade, denominados Conselheiros.

O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade, têm como finalidade, fiscalizar o exercício da profissão de Contador e de Técnico em Contabilidade. Cabe também aos CRC's efetuar o registro dos profissionais de Contabilidade e das empresas de serviços contábeis

Sua força de ação se concentra no profissional que executa ou explora atividades contábeis, bem como na empresa por ele integrada, no sentido de mantê-lo dentro dos padrões legais, técnicos e éticos inerentes à sua atividade profissional, portanto a natureza do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade, é de fiscalização da profissão contábil.

4.3 Banco Central do Brasil - BACEN

O Banco Central do Brasil é uma autarquia federal especial, com personalidade jurídica e patrimônio próprio.

O Decreto-Lei nº 7.293, de 2 de fevereiro de 1945, criou a Superintendência da Moeda e do Crédito - SUMOC, com o objetivo de exercer o controle do mercado

monetário e preparar a organização do Banco Central. A Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, transformou a SUMOC em Banco Central do Brasil.

A principal atribuição do Banco Central do Brasil é a de executor da política monetária nacional, definida pelo Conselho Monetário Nacional - CMN. No desenvolvimento de suas atribuições, o Banco Central do Brasil realiza a função de normatizador e fiscalizador das instituições financeiras, estendendo essa função aos serviços obrigatórios de auditoria externa.

O BACEN utiliza-se de atos normativos (internos e externos) a serem expedidos no exercício de suas atribuições normativas, as mais importantes expõem a seguir:

- Circular: regulamentação de decisões do Conselho Monetário Nacional ou da diretoria, de interesse geral, do Sistema Financeiro Nacional;
- Carta Circular: instruções ou esclarecimentos sobre deliberações do Conselho Monetário Nacional ou da diretoria, de interesse , do Sistema Financeiro Nacional ou parte dele;
- Comunicado: divulgação, observadas a conveniência do banco, as exigências de ordem legal e as instruções regulamentares a respeito de esclarecimentos diversos de interesse geral;



4.4 Comissão de Valores Mobiliários - CVM

Criada em 7 dezembro de 1976, pela Lei nº 6.385, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliário e cria a CVM, a Comissão de Valores Mobiliários tem como função, promover o fortalecimento, disciplinamento e fiscalização do mercado de valores mobiliários.

Dentro de suas atribuições está a de disciplinar e fiscalizar a auditoria das companhias abertas.

Quando da criação da CVM, foi instituída uma nomenclatura de atos públicos (atos normativos) a serem expedidos no exercício de suas atribuições normativas, os quais exponho a seguir:

- Instrução: consubstancia os atos através dos quais a CVM regulamentará as matérias expressamente previstas na Lei nº 6.385/76 e nº 6.404/76;
- Deliberação: consubstancia todos os atos de competência específica do colegiado nos termos do regimento interno;
- Parecer: responde à consulta específica que vier a ser formulada por agentes do mercado e investidores sobre matéria que a CVM regula;
- Parecer de orientação: fornece orientação aos agentes de mercado e aos investidores sobre matéria que cabe à CVM regular;



- Nota explicativa: torna público os motivos que levaram a CVM a baixar norma ou apresentar proposição ao Conselho Monetário Nacional;
- Portaria: consubstancia os atos que envolvam os aspectos de administração de pessoal da CVM.

5. NORMAS RELATIVAS À PESSOA DO AUDITOR

5.1 CARREIRA DO PROFISSIONAL DE AUDITORIA

Auditoria é uma ciência que pode ser estudada, assim como a Medicina ou qualquer outra. Entretanto, somente a vivência prática confere ao profissional a competência necessária para o exercício.

O parecer de auditoria é de responsabilidade de Contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, mas o trabalho de auditoria, geralmente, é executado por uma equipe de profissionais de diversos níveis técnicos e hierárquicos, conforme descrevemos a seguir.

Nas grandes firmas de auditoria, a carreira profissional é composta das seguintes categorias:

- sócio responsável pelo trabalho;
- gerente;
- supervisor;
- auditor sênior;
- assistentes.

5.1.1 Assistente *trainee*

Assistente *trainee* é o estudante universitário que se enquadra no perfil exigido pelas firmas de auditoria, recrutados nas universidades do país.

Geralmente, o perfil do *trainee* é definido como segue:

- Estudante do último ou penúltimo ano dos cursos de Ciências Contábeis, Administrativas ou Econômicas.
- Idade máxima de 23 anos, pois, a partir dessa idade, geralmente já estão empregados, percebendo salários superiores ao oferecido ao *trainee*
- Ser solteiro(a), pois, geralmente, os casados já têm responsabilidades financeiras que não serão compatíveis com o salário oferecido ao *trainee*.
- O domínio da língua inglesa não é obrigatório, mas favorece quem o possui.

Após uma série de entrevistas e testes, é selecionado um grupo de *trainee*, para serem iniciados na carreira de auditor. Inicialmente, o grupo passará por um programa de treinamento intensivo, com duração de um a seis meses, e nesse treinamento receberão orientação sobre: a firma e a atividade de auditoria, a carreira profissional, o comportamento pessoal exigido do auditor e matérias relacionadas com a profissão.

Ao término desse período de treinamento, o *trainee* passará a integrar equipes de auditoria.

Cada visita ao cliente de auditoria estende-se, em média, por duas semanas, ao término das quais o *trainee* será formalmente avaliado pelo chefe da equipe.

5.1.2 Assistentes

Geralmente, o cargo de assistente é dividido em três categorias com os seguinte prazos médios de permanência:

Categoria	Prazo Médio
Assistente A	Dois anos
Assistente B	Um ano
Assistente C (<i>trainee</i>)	Um ano

5.1.3 Auditor sênior

Depois de em média quatro anos na categoria de assistente, o profissional atinge a categoria sênior e passará a chefiar equipes de auditores. O sênior é responsável pela distribuição, supervisão e orientação do trabalho dos assistentes.



O cargo de sênior, geralmente, é classificado em três categorias, como segue;

Categoria	Prazo Médio
Sênior A	Dois anos
Sênior B	Um ano
Sênior C (semi-sênior)	Um ano

Ao término de cada trabalho, o sênior é avaliado formalmente pelo gerente. É comum que nesse período de oito anos muitos abandonem a carreira por diversos motivos.

5.1.4 Supervisor

Após, o período de quatro anos como sênior, o profissional será promovido à categoria de supervisor na qual ficará, em média, dois anos, sendo treinado para ser gerente.

5.1.5 Gerente

Após, em média, dois anos como supervisor, será promovido a gerente, e passará a gerenciar o trabalho de auditoria de diversos clientes e supervisionar diversas equipes de auditoria.

5.1.6 Sócio

Após, em média, cinco anos como gerente, poderá ser convidado pelos sócios atuais a fazer parte como sócio da firma.

Os gerentes convidados a fazer parte da sociedade recebem uma pequena quantidade de cotas que poderá ser aumentada à medida que progredirem na carreira de sócio.

O sócio é responsável perante os demais sócios por todo o trabalho executado no cliente e pela emissão do relatório. Perante os órgãos técnico e a coletividade, a responsabilidade sobre o relatório emitido é da firma de auditoria e não do sócio que assinou o relatório.

O prazo médio entre o cargo de assistente *trainee* e a admissão à sociedade é de 15 anos de trabalho. Assim sendo, cada membro de equipe responsável pela execução do trabalho adquiriu a competência relativa ao cargo que ocupa.

6. RELEVÂNCIA E RISCO EM AUDITORIA

O risco e a relevância em auditoria integram a NBC-T-11, divisão - Normas de execução dos trabalhos, subdivisões - Relevância e Risco de auditoria.

A seguir apresento reprodução as referidas subdivisões:

6.1 RELEVÂNCIA

Os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados.

A relevância deve ser considerada pelo auditor quando:

- a) determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria;
- b) avaliar os efeitos das disposições sobre os saldos, denominação e classificação das contas; e
- c) determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação.”



6.1.1 Considerações sobre relevância

Em contabilidade e auditoria, a expressão relevante significa aquilo que deve ser levado em consideração ou aquilo que tem importância na análise de determinada conta ou operação. Do ponto de vista de auditoria, risco e relevância são fatores interdependentes.

É relevante tudo aquilo que, tendo sido omitido ou incorretamente divulgado, poderia provocar mudanças nas decisões dos usuários da informação contábil.

O conceito de relevância extraído da contabilidade é muito utilizado em relação ao seu efeito sobre os procedimentos de auditoria, com o intuito de determinar a extensão do exame, de forma tal que, dentro de um conceito de eficácia e eficiência, o auditor não incorra em custos excessivos que seriam transferidos a seus clientes.

6.2 RISCO DE AUDITORIA

“Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas.

A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos, considerando a relevância em dois níveis:

- a) em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como os negócios, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade; e
- b) em níveis específicos, relativos ao saldo das contas ou natureza e volume das transações.”

6.2.1 Considerações sobre risco

Em toda e qualquer atividade, os riscos ou perigos envolvidos que podem comprometer o seu andamento e resultado devem ser cuidadosamente analisados e controlados de forma que o objetivo final seja atingido o mais satisfatoriamente possível. Evidentemente, a atividade de auditoria também contém riscos a serem conhecidos e controlados.

Em trabalhos de auditoria, especialmente aqueles voltados ao exame de demonstrações contábeis, o risco deve ser definido a nível de sistema operacional,

contas ou operações específicas, visando a determinação da natureza e escopo dos trabalhos.

O risco em sistemas operacionais, contas ou operações específicas consiste em:

- a) O risco da existência de erro relevante, ou de erros, individualmente não relevantes, comporem erro global considerado relevante.
- b) O risco de o auditor não detectar esses erros.

O risco em auditoria pode ser dividido em 3 componentes:

a) Risco inerente

É o risco que, por natureza, está inseparavelmente ligado a algum sistema operacional, conta, operação ou situação particular. Pode existir em diversas situações, tais como:

- i. Possibilidade da existência de erros relevantes em determinada conta ou operação, pelo fato de não haver estrutura de controle interno adequada à circunstância.



- ii. Um cálculo complexo, por exemplo, contém maior risco de erros relevantes do que um cálculo simples.
- iii. Fatores externos também influenciam a determinação do risco. Como exemplo, novas tecnologias podem surgir, tornando determinados produtos obsoletos, o que aumentaria o risco da existência de estoques superavaliados.
- iv. Outros diversos fatores, tal como a insuficiência de capital de uma empresa que pode comprometer a continuidade das suas operações.

b) risco de controle

É o risco de existência de erros relevantes que não possam ser detectados ou preventivos em tempo hábil, pela falta de estrutura de controle interno, políticas ou procedimentos adequados. Esse risco, basicamente pode existir pela inerente limitação da estrutura de controles internos.

c) Risco de detecção

É o risco de o auditor não detectar erros relevantes quando da aplicação dos procedimentos de auditoria. Por exemplo, uma seleção inadequada de operações a serem examinadas ou uma seleção inadequada de procedimentos de auditoria para análise de determinadas operações ou ainda, uma interpretação incorreta do resultado de um trabalho, pode acarretar na não detecção de erros relevantes.

7. AMOSTRAGEM EM AUDITORIA

Considerando os aspectos de eficiência, eficácia, risco e relevância em auditoria, fica evidente a necessidade de selecionar, dentro de um universo sob auditoria, itens específicos de forma que o resultado da análise desses itens represente a situação do universo. O procedimento de seleção desses itens é denominado amostragem de auditoria.

A seleção dos itens a serem testados, deve objetivar evidência suficiente de auditoria para obtenção de conclusões satisfatórias.

São os seguintes os aspectos que devem ser considerados quando da seleção de uma amostra:

- objetivos;
- universo;
- riscos envolvidos;
- erros toleráveis e erro esperado;
- estratificação do universo.



7.1 Objetivos

A amostra deve ser estabelecida de acordo com os objetivos do trabalho; exemplificando, caso o trabalho esteja dimensionado para a detecção de pagamentos indevidos, a seleção deve, por exemplo, ter como ponto de partida as cópias de cheques e/ou lançamentos nos extratos bancários correspondentes.

7.2 Universo

Deve-se conhecer o universo que será objeto de auditoria. O conhecimento do universo deve levar em conta determinados aspectos tais como operações envolvidas, quantidades de itens, objetivos de cada operação e controles internos correspondentes.

7.3 Riscos envolvidos

O risco deve ser conhecido/definido a nível de operações específicas, devendo o auditor conhecer os riscos inerentes, os riscos de controle e os riscos de detecção.



7.4 Erro tolerável e erro esperado

O auditor, utilizando sua experiência, o conhecimento prévio das operações, e os objetivos do trabalho, deve dimensionar a quantidade de erros ou desvios aceitáveis no universo. Quanto menor o percentual de erro aceitável, maior deverá ser o tamanho da amostra e vice-versa.

Para suportar as considerações retromencionadas, o auditor deve levar em conta alguns aspectos, como a seguir:

- resultado da avaliação dos controles internos;
- resultado de auditorias anteriores; e
- alterações nos controles internos.

7.5 Estratificação do universo

Estratificação do universo significa separar em partes específicas. Na amostragem em auditoria, o universo deve ser separado em grupos os quais, dentro de cada segmento ou extrato, possuam características semelhantes. Essa técnica permite dirigir os testes de forma mais objetiva e pode ter como resultado amostras de tamanho menor.



7.6 Métodos de amostragem

Existem vários métodos de amostragem ou seleção dos itens a serem objetos de testes.

A quantidade dos itens a serem selecionados, bem como suas características, podem ser definidas pela experiência prévia do auditor, relacionada, por exemplo, à quantidade de amostra utilizada no passado e seus resultados, como também à sua experiência global acumulada no campo de auditoria, ou utilizando amostragem estatística.

O método estatístico pode ser aplicado por meio de tabelas de amostragem estatística, ou via processamento eletrônico de dados, com utilização de “software” específico. Existem dois métodos básicos de amostragem estatística a saber:

a) Seleção aleatória

Em termos gerais, esse método consiste na pré-definição do percentual de segurança desejada, dentro de um universo específico. Nesse caso, todos os itens tem a mesma probabilidade de serem selecionados.

b) Seleção sistemática

Esse método consiste na utilização de um intervalo constante entre um item e outro, sendo o ponto de partida desse intervalo estabelecido aleatoriamente.

Após a definição da amostra e da aplicação dos testes de auditoria, o auditor deverá proceder à análise dos seus resultados. A avaliação dos resultados da amostra passa pelas seguintes análises:

- a) análise de erros
- b) projeção para o universo
- c) avaliação do resultado da amostra

7.6.1 Análise de erro

Essa análise deve levar em conta os aspectos qualitativos dos erros ou desvios, ou mais especificamente sua natureza, causa, e possível impacto na confiança que se deseja em relação ao universo sob teste.



7.6.2 Projeção para o universo

Essa projeção também pode ser efetuada por meio de técnicas especiais. A projeção de erros para o universo é bastante subjetiva e extremamente dependente da experiência prévia do auditor.

7.6.3 Avaliação do resultado da amostra

Tendo o auditor visualizado com segurança o impacto dos erros ou desvios, deverá compará-los com o erro tolerável ou esperado. A partir dessa avaliação o auditor poderá concluir o seu trabalho.



8. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

8.1 CONCEITUAÇÃO TÉCNICA

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, através da NBC-T-11, estabeleceu a seguinte conceituação sobre procedimentos de auditoria:

“NBC-T-11 - 1.2 - Procedimentos de auditoria

- 1.2.1 Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos.
- 1.2.2 Os testes de observância visam à obtenção de uma razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da entidade.
- 1.2.3 Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em:
 - a) testes de transações e saldos; e
 - b) procedimentos de revisões analíticas.”



“NBC-T-11 - 2.6 - Aplicação dos procedimentos de auditoria

2.6.1 A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada através de provas seletivas, testes e amostragens, em razão da complexidade e do volume das operações, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

2.6.2 Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- a. Na inspeção - exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
- b. observação - acompanhamento do processo ou procedimento quando de sua execução;
- c. investigação e confirmação - obtenção de informação junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
- d. cálculo - conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias;



- e. revisão analítica - verificação do comportamento de valores significativos, através de índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vista à identificação de situações ou tendências atípicas.

2.6.3 Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

2.6.4 Na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

- a. existência - se o componente patrimonial existe em certa data;
- b. direitos e obrigações - se efetivamente existem em certa data;
- c. ocorrência - se a transação de fato ocorreu;
- d. abrangência - se todas as transações estão registradas;
- e. avaliação - se os ativos e passivos estão avaliados adequadamente;
- f. mensuração - se as transações estão registradas pelos montantes corretos e se foi respeitado o princípio de competência;
- g. apresentação e divulgação - se os itens estão divulgados, classificados e descritos de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

2.6.5 Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:

- a. o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançados;



- b. a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores;
- c. a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade;

2.6.6 Se o auditor, durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficientes para dirimir as questões suscitadas, deve efetuar verificações adicionais aplicando novos procedimentos de auditoria, até alcançar conclusões satisfatórias.

2.6.7 desde que praticável e razoável e quando o ativo envolvido for de valor expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, deve o auditor:

- a. confirmar os valores das contas a receber, através de comunicação direta com os devedores;
- b. acompanhar o inventário físico realizado pela entidade executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicados.”

8.2 OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIA

A evidência de auditoria obtém-se durante a etapa de execução do processo de auditoria, a qual inclui dois tipos de atividades:

- a. confirmar nossos conhecimentos a respeito dos sistemas operacionais, administrativos e financeiros e de seus procedimentos de controle.



- b. executar os testes exigidos para obtenção de evidência necessária para opinar sobre as operações, relatórios, demonstrativos orçamentos e etc.

Obtém-se evidência de auditoria mediante testes ou procedimentos de auditoria que se podem classificar em duas grandes categorias:

- a. testes de cumprimento de normas internas (observância). São os que se realizam para obter evidência de controle, ou seja, evidência de que os procedimentos de controle interno estão sendo aplicados na forma prevista.
- b. testes de comprovação (substantivos). São os realizados para se obter evidência relacionada com a exatidão e validade da informação contida nas demonstrações contábeis.

A evidência necessária pode ser obtida das seguintes maneiras:

- exclusivamente mediante testes de comprovação;
- mediante uma mistura de testes de cumprimento de normas internas e testes de comprovação.

8.3 TIPOS DE PROCEDIMENTOS

Na prática, os seguintes procedimentos de auditoria são frequentemente aplicados:



8.3.1 Comparação dos demonstrativos e relatórios gerenciais com os registros contábeis

O cotejo dos relatórios com os registros constitui o primeiro passo para a obtenção da evidência de auditoria e implica comparar as cifras dos demonstrativos com os saldos que constam dos razões, razões subsidiários, diários complementares, controles gerenciais e auxiliares.

8.3.2 Comprovação com registros e inspeção de documentação

Parte-se dos registros sistemáticos (razões e subsidiários), passando pelos cronológicos (diários e diários complementares) até chegar às evidências comprobatórias dos registros, ou seja, a documentação que comprova cada transação.

A inspeção de documentação comprobatória não consiste em mera obtenção, mas na verificação de sua correção, autorização, correta contabilização etc.

8.3.3 Inspeção física ou visual

Esse procedimento presta-se especialmente à obtenção de evidência sobre existência de ativos; fornece elementos de juízo muito sólido: o que é visto existe. Entre os exemplos correntes de tais procedimentos citam-se as contagens de estoque.



8.3.4 Confirmações diretas de terceiros (circularização)

A obtenção de informação de terceiros à entidade é, em geral, uma forma muito satisfatória e eficiente de conseguir evidência de auditoria, já que se trata de informações procedentes de fonte cuja objetividade dificilmente pode ser posta em dúvida.

As confirmações podem ser verbais ou escritas; normalmente, procura-se obter informações escritas, para poder contar com evidências irrecusáveis sobre a comprovação.

8.3.5 Testes matemáticos globais

A exatidão aritmética dos registos contábeis e da documentação que os suportam pode ser confirmada através de cálculos matemáticos globais, tais como: impostos sobre vendas, depreciação, correção monetária, juros etc.

8.3.6 Inquirição oral

Este procedimento consiste simplesmente em obter informações dos funcionários e empregados sobre aspectos específicos das operações.



8.3.7 Exame de documentos importantes

É importante fazer revisões dos documentos que, por sua natureza, podem afetar de alguma forma as operações da empresa, como as atas das reuniões de diretoria e assembleias de acionistas, contratos importantes, dispositivos legais, estatutos sociais etc.

8.3.8 Exame analítico

Os procedimentos de exame analítico abrangem o estudo e a comparação da informação.

A revisão analítica pode envolver:

- a. Uma comparação sistemática da informação correspondente ao período atual com os orçamentos correspondentes a este período e aos seguintes e com a informação referente a um ou mais períodos precedentes e/ou seguintes. As variações significativas deverão ser examinadas e explicadas adequadamente pelos funcionários da empresa. O procedimento não se esgota com a obtenção de explicações referentes às variações: estas devem ser analisadas e interpretadas à luz das informações disponíveis, para se verificar se são pertinentes.

- b. O estudo da inter-relação entre os componentes das demonstrações contábeis.

8.4 DIFERENÇAS ENTRE NORMAS E PROCEDIMENTOS

As normas de auditoria são requisitos a serem observados no desempenho dos trabalhos de auditoria. Elas diferem dos procedimentos de auditoria naquilo em que os procedimentos se relacionam com atos a serem praticados, enquanto que as normas tratam das medidas de qualidade na execução desses atos e dos objetivos a serem alcançados com o uso dos procedimentos.

8.5 SELEÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA UTILIZADOS

A seguir apresento uma relação dos principais procedimentos de auditoria aplicados nas principais áreas das demonstrações contábeis.

Área	Procedimentos
Disponibilidades	- contagem de caixa - circularização de instituições financeiras - teste de aplicações financeiras - teste das conciliações bancárias - teste de transferências bancárias - teste de liquidação subsequente

Área	Procedimentos
Contas a receber	- circularização de clientes - testes de vendas - teste de <i>aging list</i> (análise da idade das duplicatas vencidas e a vencer) - análise de adequação da provisão para créditos de liquidação duvidosa - testes de liquidação subsequente - inventário de duplicatas a receber em carteira
Estoques	- circularização dos estoques em poder de terceiros - inventário físico - teste dos custos da produção - teste de compras - teste de custo ou mercado - teste da provisão para perdas - teste de importações
Demais contas a receber	- circularização de devedores diversos - cálculo da variação monetária - testes de liquidação subsequente - cruzamento do saldo gerencial com o contábil
Realizável a longo prazo	- circularização de devedores diversos - análise da provisão para adequação das perdas - testes de movimentação e dos saldos finais - cálculo global da variação monetária e correção monetária - testes de adições e baixas
Investimentos	- inventário físico - teste de adições e baixas - cálculo global da correção monetária - teste dos valores da equivalência patrimonial - contagem de títulos
Imobilizado	- inventário físico - testes de adições e baixas - cálculo global da correção monetária e da depreciação
Diferido	- teste de adições e baixas - cálculo global da correção monetária e da amortização
Fornecedores	- circularização de fornecedores - teste de liquidação subsequente

Área	Procedimentos
Empréstimos e financiamentos	- circularização de instituições financeiras - análise das garantias - teste de cumprimento das cláusulas contratuais - teste de pagamentos e recebimentos - cálculo global dos encargos financeiros
Provisão para imposto de renda	- teste de liquidação do saldo anterior - revisão do cálculo do imposto a pagar - teste dos valores dos incentivos fiscais
Salários e encargos sociais	- revisão das conciliações dos saldo contábeis com fontes independentes - testes de liquidação subsequente - teste de folha de pagamento - teste da provisão de férias e 13º salário
Demais contas a pagar	- circularização de credores diversos - teste de liquidação subsequente - cálculo da variação monetária
Patrimônio líquido	- cálculo da correção monetária - inspeção dos registros de ações - inspeção do registro de capitais (inclusive BACEN) - cálculo das destinações e distribuições do lucro - revisão do cálculo do ILL
Resultado	- cruzamento dos valores testados em outras áreas - <i>voucher</i> (exame de documentação) de despesas e receitas - cálculo da contribuição social e demais impostos e contribuições
Outros	- análise da cobertura de seguros - circularização de seguradoras - obtenção da carta de representação da administração - circularização de advogados e análise da resposta - verificação dos livros fiscais e societários

9. CONHECIMENTO DOS NEGÓCIOS DOS CLIENTES

O conhecimento dos negócios da empresa é a chave para efetuar-se uma auditoria efetiva e eficiente. Trata-se de um processo dinâmico que deve ser desenvolvido permanentemente e não somente durante a auditoria. Portanto, é necessário que o auditor esteja atento para diversos fatores, dentre os quais destacamos:

- fatores externos- condições econômicas nacionais e internacionais; informações sobre clientes, fornecedores e concorrentes, decisões governamentais.
- fatores internos- capacidade produtiva, acordos com sindicatos e restrições impostas por endividamento.
- as ações ou decisões do cliente relacionadas com a administração de seus negócios (por exemplo, alterações em estratégias de mercado e métodos de produção).

Especificamente, o conhecimento dos negócios da empresa ajuda o auditor a:

- identificar as transações de impacto e de alto risco, onde deveremos concentrar nossos esforços;
- aplicar procedimentos de revisão limitada;
- obter maior sensibilidade quanto aos números das demonstrações financeiras, relacionando-os com as transações ou situações de mercado;



- obter um entendimento global da estrutura de controles internos;
- efetuar o planejamento da auditoria de maneira mais efetiva e eficiente.

Exemplificamos a seguir as informações mínimas que devem constar nos papéis de trabalho, referentes ao conhecimento dos negócios do cliente:

Área	Informações
Descrição do cliente	- nome do cliente - localização - breve histórico da empresa - composição acionária - tipos de produtos ou serviços - porte - informações sobre as sociedades controladas e coligadas - nome e cargo dos administradores
Produção	- volume de produção por produto - planejamento do volume de produção - principais matérias-primas utilizadas - composição dos custos dos produtos - margem de contribuição por produto - estado das instalações industriais - proporcionalidade entre os custos fixos e variáveis - gargalos da produção - dependência de fornecedores
Vendas	- volume de vendas por produto - planejamento do volume de vendas - dependência de poucos clientes - perdas de clientes de volumes significativos - movimentação da participação no mercado - concentração de vendas em alguns produtos - se existe sazonalidade nas vendas

Área	Informações
Financeira	- se há facilidade de obtenção de financiamentos - existência de financiamentos que afetem significativamente as operações da empresa - se os custos de financiamentos são comparáveis com os de empresas do mesmo ramo de atividade - existência de restrições impostas por contratos de financiamentos que afetem significativamente as operações da empresa - se há planos para refinanciamentos
Descrição da contabilidade	- princípios e métodos contábeis significativos - tipo de manutenção dos registros (centralizado ou descentralizado, manual ou eletrônico) - relatórios internos - número de pessoas - nível técnico dos profissionais - relatórios intermediários



10. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

“NBC-T 11 - 2.1 - Planejamento da Auditoria

- 2.1.1 O auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e de acordo com os prazos e demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade.
- 2.1.2 O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre o ramo de atividade, negócios e práticas operacionais na entidade.
- 2.1.3 o planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:
 - a. o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
 - b. os riscos de auditoria;
 - c. a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
 - d. a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
 - e. o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos.



- 2.1.4 O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programa de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.
- 2.1.5 O programa de auditoria deve ser detalhado de forma a servir como guia e meio de controle do progresso dos trabalhos.
- 2.1.6 O planejamento da auditoria, quando incluir a designação de equipe técnica, deve prever a orientação e supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.
- 2.1.7 A utilização de equipe técnica deve ser prevista de maneira a fornecer razoável segurança, de que o trabalho venha a ser executado por pessoa com capacitação profissional, independência e treinamento requeridos nas circunstâncias.
- 2.1.8 O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.”

10.1 RESPONSABILIDADE PELO PLANEJAMENTO

Geralmente, o planejamento é elaborado pelo gerente do trabalho com a participação do sócio encarregado.



A seguir, um modelo de roteiro a ser seguido e os itens que devem ser observados no desenvolvimento do planejamento.

10.2 FASES DO PROCESSO DE AUDITORIA

O trabalho de auditoria tem por meta principal cumprir de forma eficiente e eficaz as três fases do processo de auditoria: o planejamento, a execução e a conclusão.

O planejamento de auditoria deve ser desenvolvido de acordo com uma metodologia definida pela firma de auditoria, levando em consideração as características da empresa auditada e os objetivos do trabalho.

10.3 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A EMPRESA AUDITADA

- Que tipo de modelo de gestão é adotado pela empresa?
- Qual sua estrutura organizacional?
- Que tipo de sistema de informações contábeis e gerenciais é adotado?
- Há um planejamento estratégico das operações?
- Os sistemas operacionais, administrativos e de controle interno estão documentados em manuais?
- A que tipo de regulamentação a empresa está sujeita?



10.4 RISCO

Na fase de planejamento deve ser levado em consideração o risco de ser emitido um relatório errado ou incompleto.

10.5 FASES DO PLANEJAMENTO

10.5.1 Atualização das informações básicas

- Natureza das atividades e ambientes interno e externo à empresa.
- Sistema contábeis e procedimentos de controle.
- Mudanças nos sistemas operacionais.
- Fatos relevantes relativos à operação.
- Assuntos financeiros da empresa.
- Estrutura organizacional.

10.5.2 Determinação dos componentes significativos

Componentes significativos são representados por operações, áreas, contas contábeis que tenham relevante importância para o objetivo da auditoria. Esses componentes significativos podem ser identificados através da análise de relatórios gerenciais ou financeiros, planejamento estratégico, orçamento etc.



10.5.3 Identificação dos objetivos e riscos relativos a cada componente significativo

Cada componente significativo representa um risco para o trabalho. Esse risco deve ser mensurado para um adequado planejamento dos trabalhos que serão executados em cada área.

10.6 PLANEJAMENTO DO TRABALHO

- Designação de pessoal adequado em função das características, prazos e época de realização dos trabalhos.
- Determinação da necessidade e possibilidade de utilização do trabalho de especialista ou da auditoria interna.
- Revisão e avaliação do sistema de controles internos.
- Definição dos procedimentos de auditoria que serão aplicados para consecução dos objetivos de auditoria proposto.
- Preparação ou revisão dos programas de auditoria.

10.7 EXEMPLO DE PLANEJAMENTO

A título de ilustração apresento a seguir, um modelo resumido de planejamento de uma indústria têxtil:



**COMPANHIA
TÊXTIL ABC**

**PLANEJAMENTO DE AUDITORIA DO EXERCÍCIO
SOCIAL A FINDAR EM 31 DE DEZEMBRO DE 19X3**

ÍNDICE

- 1 Informações sobre a Empresa e seus Negócios
- 2 Resumo das Principais Contas Patrimoniais e de Resultado e sua Relevância
- 3 Avaliação Preliminar da Estrutura dos Controles Internos
- 4 Avaliação do Risco de Auditoria
- 5 Índice de Materialidade
- 6 Informações Adicionais
- 7 Estratégia de Auditoria para o Exame e Emissão de Parecer
- 8 Distribuição de Horas
- 9 Objeto da Auditoria

1 INFORMAÇÕES SOBRE A EMPRESA E SEUS NEGÓCIOS

1.1 Resumo da Atividade

Empresa de sociedade anônima e capital fechado, que tem por objetivo a industrialização, o comércio e o beneficiamento de fibras naturais e sintéticas, destinado a indústria têxtil.

1.2 Conjuntura

A Companhia ABC, vem apresentando uma recuperação no seu crescimento, isto devido a um reaquecimento da economia no setor têxtil como um todo.

1.3 Composição do Capital Social

Descrição	% Percentual
Sócio A	40
Sócio B	20
Sócio C	20
Sócio D	10
Outros	10
TOTAL	100

1.4 Participações Societárias

Participa com 40% do capital da Companhia XYZ e 20% da empresa Alfa Ltda.

1.5 Principais Fornecedores - Matéria Prima

Beta & Gama importadores de algodão Ltda.

1.6 Principais Clientes

Cliente	% Sobre total
Lanificio W	5
Têxtil Delta	2
Têxtil Omega	3

2 RESUMO DAS PRINCIPAIS CONTAS PATRIMONIAIS E DE RESULTADO E SUA RELEVÂNCIA

2.1 Composição do Ativo

Descrição	%	(R\$ mil) Saldos 30 junho/x3
Circulante	23.55	21.403
Disponível	0,00	8
Estoques	9.64	8.767
Clientes	3.59	3.266
Investimentos temporários	10.02	9.115
Créditos diversos	0,25	236
Despesa do exercício seguinte	0.00	8
Realizável a longo prazo	15,49	8.364
Empréstimos a controladas	8.97	8.161
Depósitos restituíveis	0.17	163
Outros	0.04	39
Permanente	67.24	61.111
Investimentos	14.15	12.863
Imobilizado	43.93	39.930
Diferido	9.15	8.316
Total do Ativo	100,00	90.879

2.2 Composição do Passivo

Descrição	%	(R\$ mil) Saldos 30 junho/x3
Circulante	21,88	11.903
Fornecedores	11,95	10.866
Empréstimos e financiamentos	0,02	23
Obrigações fiscais	0,03	35
Obrigações sociais	0,13	120
Obrigações trabalhistas e provisões	0,56	517
Débitos diversos	0,37	339

	(R\$ mil)	
Descrição	%	Saldos 30 junho/x3
Exigível a Longo Prazo	17,49	15.895
Empréstimos e financiamentos	13,31	12.102
Obrigações sociais	1,57	1.431
Patrimônio Líquido	69,41	63.080
Total do Passivo	100,00	90.879

2.3 Composição do Resultado

		(R\$ mil) Saldos 30 junho/x3
Descrição	%	
Receita Operacional Bruta	120.21	14.739
Deduções da Receita Operacional	(20.21)	(2.478)
Receita Operacional Líquida	100.00	12.261
Custo dos produtos vendidos	(81.57)	(10.002)
Lucro Bruto	18.41	2.258
Receitas (despesas) operacionais	(8.54)	(1.048)
. Com vendas	(6.01)	(738)
. Gerais e administrativas	(1.07)	(132)
. Encargos financeiros	(2.19)	(269)
. Receitas financeiras	4.44	545
. Depreciações	(4.92)	(604)
. Outras rec. (desp.) operacionais	1.23	151
Resultado Operacional	9.86	1.210
Resultado não operacional líquido	(0,04)	6
Correção monetária do balanço	(6.70)	822
Resultado antes do imposto de renda	5.26	646
Lucro do Exercício	5.26	646

3 AVALIAÇÃO PRELIMINAR DA ESTRUTURA DOS CONTROLES INTERNOS

A Companhia ABC é uma empresa de caráter familiar, onde as decisões, concentram-se em seus acionistas.

Tendo em vista ser o exercício social a findar em 31 de dezembro de 19x3, o primeiro trabalho da nossa empresa de auditoria nesta companhia, não podemos opinar sobre seus controles internos, sendo assim avaliaremos o risco de auditoria, com base em nossa experiência em empresas do setor têxtil, ficando assim, a mesma passiva a alterações, quando do término dos trabalhos de ínterim.

4 AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE AUDITORIA

Estimaremos o risco de erro na apresentação das demonstrações contábeis, segundo os seguintes níveis:

- A Alto
- B Moderado
- C Baixo

Operação/Conta	Fundamentação da conclusão
B Caixa e bancos	Saldo imaterial.
A Estoques	Saldo em torno de 9% do ativo. Diversificação de informações.
B Clientes	Saldo em torno de 4% do ativo total.
A Investimentos temporários	Saldos relevantes. Cálculos complexos.
B Créditos diversos	Saldo imaterial.
A Realizável a longo prazo	Grande movimentação. Valores relevantes. Atualizações que envolvem o resultado.
A Permanente	Valores relevantes. Atualizações que envolvem o resultado.
A Fornecedores	Valores relevantes. Saldos pulverizados. Representam $\pm$ 10% do passivo.

Operação/Conta	Fundamentação da conclusão
A Empréstimo e financiamento (curto e longo prazo)	Valores relevantes. Cálculos complexos. Afetam o resultado.
B Obrigações fiscais	Saldo imaterial.
B Obrigações sociais e provisões	Cálculos complexos dos encargos. Saldo imaterial.
A Patrimônio líquido	Saldo representativo. Afeta o resultado. Envolvem cálculo e legislação específica.
B Resultado	Saldos analisados nas contas patrimoniais. Refletem a situação econômica e financeira das empresas.

5 ÍNDICES DE MATERIALIDADE

5.1 Cálculos

Descrição	Saldo em R\$ Mil			Méd.	Escala (%)		Méd.	Mín.	Valor Máx.
	12/XO	12/X1	12/X2		Mín.	Máx.			
Lucro líquido	(97)	548	1.453	634	5	10	32	63	48
Total do ativo	77.709	74.399	75.576	75.895	0,5	1,5	379	1.138	759
Patrimônio líquido	53.939	59.553	60.074	57.855	0,5	1,0	289	579	434

Obs.: A escala percentual foi elaborada tendo por base a estrutura patrimonial da empresa.

5.2 Notas

Os valores foram apurados pelo balanço societário e atualizados pela Ufir até 30 de junho de 19X3.

5.3 Critério

Em virtude de ser o primeiro trabalho o qual dispõe de um duplo planejamento, não dispomos de maiores parâmetros para definir materialidade a não ser a pura média aritmética dos saldos. Buscamos com isso ponderar eficiência e eficácia, sem deixar de atentar ao conservadorismo.

5.4 Definição da Materialidade

Montante abaixo do qual não serão propostos ajustes, tomando-se por base o valor total destes:

- I - R\$ 48 mil - Para ajustes que afetem resultado
- II - R\$ 434 mil - Para ajustes que afetem patrimônio líquido
- III - R\$ 759 mil - Para ajustes que gerem reclassificações ativas/passivas

6 ESTRATÉGIA DE AUDITORIA PARA O EXAME E EMISSÃO DO PARECER REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 19X3

6.1 Íterim

Custos/Estoque

Escopo

Levantamento dos fluxogramas
Apuração e avaliação dos riscos
Levantamento do programa de trabalho
Execução dos testes
Execução da revisão analítica

Enfoque

Recebimento

Verificação da correta elaboração dos documentos de recebimento.
Confronto da mercadoria recebida com os pedidos de compra.

Almoxarifado

Verificação do correto armazenamento e do controle dos materiais.
Análise da movimentação dos materiais.
Confronto das movimentações com registros auxiliares.

Expedição

Conferência da mercadoria com registros de faturamento.
Verificação da ocorrência de mercadorias faturadas e não despachadas.

Depósito

Verificação do correto armazenamento e controle dos materiais.
Exame das movimentações de materiais (entradas pela produção e saídas para expedição).

PCP

Análise dos planos de produção.
Confronto entre previsto e real.
Análise através de indicadores da eficiência do processo produtivo.

Portaria

Confronto dos controles de portaria com os livros fiscais e registros contábeis.
Confronto dos controles de portaria com documentação original.

Custos

Análise dos principais critérios de rateio e apropriação de custos.
Análise dos demonstrativos de movimentação de estoque e confrontação com documentação suporte.
Verificação das flutuações ocorridas no período, na composição dos custos.
Análise das informações geradas para formação de preços e tomada de decisões.

Vendas, Contas a Receber (Clientes) e Recebimento***Escopo***

Levantamento do fluxograma
Apuração e avaliação dos riscos
Levantamento do programa de trabalho
Elaboração da revisão analítica
Execução dos testes de procedimentos



Enfoque

Levantamento dos sistemas de controles internos através de fluxogramas e memorandos.

Realização de testes e verificação documental para as rotinas de:
análise das condições gerais das vendas (preço, crédito e prazos);

aprovação das vendas e
confronto com tabelas de preços.

Análise da política de vendas.

Análise dos volumes de vendas.

Adequação do planejamento de vendas ao planejamento de produção.

Análise da estrutura do departamento de vendas.

Faturamento

Confronto dos pedidos com Nota Fiscal de venda

Integração do sistema de faturamento com:

contábil;

fiscal e

financeiro.

Exportações e Importações

Serão desenvolvidos testes nas mesmas bases dos departamentos de vendas e compras.

Observação

Segregar as vendas do mercado interno e mercado externo, atentando para o cumprimento de todos os requisitos exigidos nas vendas para o exterior.

Compras, Contas Pagar (Fornecedores) e Pagamentos***Escopo***

Levantamento de fluxograma

Apuração e avaliação dos riscos

Levantamento do programa de trabalho

Elaboração da revisão analítica

Execução dos testes de procedimentos



Enfoque

Levantamento dos sistemas de controles internos através de fluxogramas e memorandos.

Realização de testes e verificação documental para as rotinas de:
análise das condições gerais das compras de produtos e prestação de serviços (prazo, necessidade, qualidade e aprovação);

aprovação das compras;

confronto das ordens de compra com as notas fiscais do fornecedor e liquidação financeira.

Análise dos volumes de compras do exercício em comparação aos anos anteriores.

Análise de todos os processos do período visando identificar itens anormais.

Adequação do planejamento de compras ao planejamento de produção.

Análise da estrutura do departamento de compras.

Auditoria de Sistemas - Informática

Analisar os aspectos de gestão da área de informática quanto a:
estrutura organizacional do departamento;

planejamento geral de informática;

política de terceirização de informática;

desenvolvimento de sistemas e

suporte ao usuário.

Hardware e Software

Levantar a situação de hardware, software básico e sistemas aplicativos da empresa.

Verificar ociosidade x sobrecarga de máquinas e sistemas.

Verificar o uso de software irregular.

Segurança de Arquivos e Registros

Verificar a existência de rotinas de back-up.

Verificar condições adequadas de operação e armazenamento dos recursos de informática.



Os trabalhos relacionados com a auditoria de sistemas objetivarão estabelecer o grau de confiabilidade dos sistemas quanto a:

- garantir a segurança dos arquivos e registros;
- assegurar a confiabilidade das transações e
- verificar a eficiência e eficácia dos sistemas.

Assim, entre os procedimentos de auditoria constarão, necessariamente, as ações de:

revisão de projetos de sistemas e programas para a identificação de trilhas de auditoria e segurança de rotinas;
testes de detalhes das transações e valores de balanço;
avaliação dos controles manuais e automáticos;
identificação dos pontos potenciais de fraudes e malversações;
avaliação da confiabilidade e confidencialidade dos dados e informações e
exame da segurança física dos equipamentos e instalações.

Os trabalhos de auditoria de sistemas são desenvolvidos através da associação das técnicas específicas de processamento de dados com as de auditoria convencional. Essa ação combinada resulta em atividades que incluem:

teste de aderência aos controles internos destinados a verificar o correto funcionamento dos sistemas;
seleção de amostras representativas segundo critérios definidos;
obtenção de totalizações para testes de fechamento;
confirmação de saldos e emissão de extratos para circularização e
verificação da integridade de arquivos.

Também contempla a revisão dos controles gerais do departamento de informática, para avaliar sua adequação e identificar situações de risco para a Companhia ABC, tais como:

- inadequação ou inexistência de plano de contingências;
- exame da segurança física dos equipamentos, dos arquivos e do pessoal;
- fragilidades de controles de acesso às transações e dados dos sistemas etc.

Observação

Segregar compras de materiais das compras de matéria prima.



Revisão Fiscal e Trabalhista

Análise dos procedimentos utilizados para a puração e liquidação das principais obrigações tributárias, trabalhistas e previdenciária, abrangendo uma revisão sumária para os períodos ainda sujeitos a inspeção pelas autoridades competentes.

Revisão dos procedimentos e critérios adotados na confecção e liquidação da folha de pagamento; revisão e testes do cálculo para recolhimento das contribuições a título de arrecadação da Previdência Social e Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

Revisão do atendimento à legislação trabalhista.

Revisão sumária dos procedimentos contábeis e fiscais adotados na determinação do lucro tributável, em face da legislação do imposto de renda e outras disposições emanadas das autoridades fiscais.

Revisão sumária dos procedimentos adotados para controle e apuração do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços.

Revisão sumária dos procedimentos adotados na apuração do PIS e Cofins.

Revisão das adições e exclusões para determinação do cálculo do lucro real. Verificação de incentivos fiscais aplicáveis.

Revisão dos procedimentos previstos nas Leis nos. 8.541 e 8.981.

Revisão dos cálculos das provisões tributárias.

Revisão de possíveis contingências sobre benefícios indiretos.

Tesouraria

Levantamento dos procedimentos e controles internos no departamento de tesouraria enfocando os processos de pagamento e recebimento, aplicação e captação de recursos financeiros e gestão de fluxo de caixa.

Exame documental dos processos de:

Recebimento

confrontação do valor e data do recebimento com os comprovantes bancários;
certificação da correta contabilização no período da competência e
verificação da integridade do registro mensal dos recebimentos na contabilidade.

Pagamento

aprovação do processo de pagamento pelo departamento responsável;
confrontação dos valores e condições de pagamento acordado na ordem de compra com a nota fiscal;
certificação da correta contabilização do processo de pagamento e
verificação da integridade do registro de pagamentos na contabilidade.

Aplicação e captação de recursos financeiros

mensuração das disponibilidades diárias em conta corrente não aplicadas;
confrontação das taxas obtidas nas aplicações financeiras e tomadas de recursos com as taxas praticadas pelo mercado;
avaliação da real necessidade das captações financeiras efetuadas no período;
análise do fluxo de caixa, confrontando previsto com orçado;
análise dos relatórios elaborados pelos setores e
integração entre contas a receber e a pagar com o fluxo de caixa.

Circularizações	Data-base	Amostragem
Advogados	31.12.x3	100%
Seguros	31.12.x3	100%
Bancos	31.12.x3	100%
Clientes (Nacionais e exteriores)	31.10.x3	Base de seleção
Fornecedores (Nacionais e exteriores)	31.10.x3	Base de seleção

6.2 Final

Com base em todas as análises sobre os controles internos, aplicar os seguintes procedimentos:

Conta	Procedimentos	Horas
Disponibilidade	Verificar as conciliações bancárias analisando as pendências relevantes	3
Aplicação financeira	Fazer a movimentação por banco e testar os mais relevantes	6
	Confronte os saldos contábeis com os das planilhas de controle Cruzar as variações monetárias e juros para o resultado	
Contas a receber	Montar a composição dos 20 maiores clientes, e verifique a liquidação subsequente para os saldos mais relevantes	4
	Obtenha o aging list e calcule os dias de recebimento	2
	Examinar a P.D.D., demonstrando o cálculo, confronte o cálculo fiscal com o contábil	2
	Selecione 2 maiores exportações para cada empresa, e verifique os ACC e ACE, atentando para as conversões e a data do embarque Realize follow-up das circularizações e execute teste alternativo para as não recebidas	4
Estoques	Teste a valorização dos dois principais tipos de fios no produto acabado com base apenas na evolução do custo médio através de revisão analítica	2
	Para o produto em processo cruze com o mapa validado no interim	0,5
	Para a matéria prima certifique-se da integridade com as fichas e teste a evolução do custo médio	2
	Fazer follow-up do inventário comparando com a ficha kardex e valorize para 31 de dezembro de 19x3	2
	Realize teste de custo x mercado para o produto e matéria-prima dos estoques	0,5

Conta	Procedimentos	Horas
Demais contas a receber	Verifique a natureza das contas, atentando para se as mesmas estão sendo atualizadas (caso necessário), para os impostos cruze com os livros fiscais	2
Realizável a longo prazo	Faça a movimentação da conta, teste algumas adições e baixas, a atualização monetária e juros, cruzando-os para o resultado Verifique os controles de mútuos	8
Investimento	Faça a movimentação da conta, teste algumas adições e baixas, a atualização monetária e juros, cruzando-os para o resultado Faça o teste de custo + mercado para as ações Verifique as informações necessárias para as notas explicativas do relatório e monte um PT com elas inclusive com as transações entre partes relacionadas e lucros não realizados nos estoques	7
Imobilizado	Faça a movimentação da conta, teste algumas adições e baixas, a atualização monetária cruzando-os para o resultado Faça o teste global da depreciação e correção monetária (verificar a existência de bens totalmente depreciados) Confira as contas com o Razão Auxiliar em Ufir	8
Imobilizado	Verificar a existência de bens dados em garantia de empréstimos Complete a cédula 6	
Diferido	Obtenha a movimentação do período Teste a correção monetária, e amortização e cruze para o resultado Atente para gastos totalmente amortizados, que não estão baixados	8
Empréstimos - Curto e longo prazo	Obtenha a movimentação do período Certifique-se de que todos estão atualizados corretamente, e os juros devidamente calculados e apropriados Confronte os dados da movimentação com os contratos	



Conta	Procedimentos	Horas
Empréstimos - Curto e longo prazo	Monte um resumo de todos os empréstimos Teste a segregação do curto e longo prazo Para os novos empréstimos, verifique a entrada do numerário Para as amortizações teste o pagamento em conta corrente Para os ACC, veja atualização cambial e contratos	16
Fornecedores	Verificar a liquidação subsequente de alguns fornecedores Para os fornecedores no exterior, verifique se estão sendo atualizados corretamente	4
Obrigação fiscal	Verifique a natureza das contas e se estão sendo atualizadas (em caso de atrasos), cruze-os para o livro fiscal Faça o teste global o PIS e Confins	3
Obrigações sociais e provisões	Verifique a natureza das contas Efetue o teste global do FGTS e INSS Efetuar o cálculo da provisão de férias e 13º salário, e verifique sua contabilização	8
Débitos diversos	Verifique a natureza da conta e se estão sendo atualizados (caso necessário)	1
Patrimônio líquido	Obtenha a mutação do patrimônio líquido e teste a correção monetária, cruze para o resultado Verifique se o patrimônio líquido está de acordo com o estatuto Arquive na pasta permanente os quadros da composição acionária Verifique o incentivo fiscal e cruze com o cálculo do imposto de renda Verifique a destinação do lucro líquido	8
Resultado	Faça o teste de voucher Cruze a variação monetária e correção monetária, com as contas patrimoniais Cruze as receitas de vendas e impostos sobre vendas com os livros fiscais Compare o custo dos produtos vendidos com a baixa no mapa de produto acabado.	12



Conta	Procedimentos	Horas
Eventos subsequentes	Efetuar análise documental Preencher a cédula 18	
Pasta permanente	Atualizar	2
Todas as áreas	Levantar PCI e cédula 4	2
	Concluir	5
	Cancelar cédulas	5
	Abertura de cédulas	6

7 DISTRIBUIÇÃO DE HORAS

7.1 Distribuição de horas

Descrição	Horas
Planejamento	10
Ínterim	200
Sistemas	20
Indiretos	16
Diretos	24
Trabalhista	32
Pré Fechamento	160
Inventário	16
Final	80
Total geral	570

7.2 Cronograma de visitas

Descrição	Período	Gerente	Sênior	Assistente	Total
Planejamento			10		10
Ínterim	28.8 à 8.9.x3		80	120	200
Sistemas	28.8 à 31.8.x3		32		32
Indiretos		16			16
Diretos		24			24
Trabalhista	28.8 a 31.8.x3			32	32
Pré Fechamento	11.12 a 22.12.x3		80	80	160
Inventário	30.12.x3			16	16
Final	26.2 a 1.3.x4		40	40	80
Total Geral					570

* * *



11. PROGRAMAS DE AUDITORIA

11.1 CONCEITO

Os objetivos do planejamento de auditoria podem ser atingidos de modo mais eficiente, quando as idéias ou decisões relativas ao que fazer, como e por que fazer são convertidas em procedimentos de auditoria evidenciados por escrito na forma de programas.

Os programas de auditoria são a forma escrita de uma série de procedimentos de verificação a serem aplicados a elementos determinados, com a finalidade de obter informações adequadas que possibilitem ao auditor formar sua opinião.

11.2 ELABORAÇÃO

A preparação de um programa de auditoria exige, pelo menos, a definição de quatro fases:

- que características ou circunstâncias devem ser levadas em conta;
- como apreender essas características e circunstâncias;
- a ocasião;
- por quem deve ser preparado o programa.



O programa deve ser preparado analisado-se, entre outros, a natureza e o tamanho da empresa ou setor examinado, as políticas e o sistema de controle interno estabelecidos pela administração e as finalidades do exame que será efetuado.

A etapa mais adequada para se fazer o programa ocorre na fase final do planejamento dos trabalhos, após ter-se conhecimento geral das operações através dos manuais dos serviços ou elaboração de fluxogramas.

A responsabilidade do programa pode ser do sênior ou gerente responsável pelo trabalho.

11.3 REVISÃO

Os programas de trabalho devem ser constantemente revisados para determinar se cumprem seus objetivos. Para isto, devem ser adaptados às mudanças que ocorrem na organização e no contexto em que são aplicados.



11.4 VANTAGENS

As principais vantagens de um programa de auditoria bem preparado são:

- permitir a fixação da importância relativa de cada trabalho
- enfatizar o exame das áreas prioritárias
- possibilitar a divisão racional do trabalho entre os elementos da equipe
- facilitar a administração
- antecipar a descoberta de problemas
- poder ser empregado, com adaptação, em mais de um trabalho

11.5 EXEMPLO DE PROGRAMA DE AUDITORIA

A seguir, apresento, a título de ilustração, um exemplo de programa de trabalho na área de compras de uma indústria:



EMPRESA ABC
COMPRAS/CONTAS A PAGAR/PAGAMENTOS

PROGRAMA DE TRABALHO

OBJETIVOS:

Ref: _____
Feito por: _____
Data: _____

Com base no memorando de planejamento e nas Normas de Auditoria, realizamos o programa abaixo com a intenção de atingir os seguintes objetivos:

- verificar se os saldos das transações de compras são reais e estão suportados por documentação comprobatória;
- certificar-se da correta contabilização e se estão de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade;
- verificar se as compras dos produtos e mercadorias estão registradas e autorizadas; e
- atentar se os controles são adequados.

PASSOS DO PROGRAMA DE TRABALHO:

- 1 → Selecionar algumas notas fiscais, determinando base de seleção descrevendo, fonte, período e critérios utilizados;
- 2 → Para as NF's selecionadas examinar requisições de compras, atentando para o seu correto preenchimento e as devidas autorizações (almoxarifado, compras e gerência);
- 3 → Solicite a coleta de preços para essas NF's e certifique-se quanto a consulta de no mínimo 3 fornecedores cadastrados na empresa, se consta evidência de resposta do fornecedor (carta, telex ou fax), atentando para a análise relativa do preço, validade e prazos de pagamentos;
- 4 → Solicite o pedido referente as NF's selecionadas verificando a emissão com base na coleta de preços e na requisição, e se os mesmos estão devidamente aprovados. Para compra de matéria-prima, verifique se o pedido foi feito com base na nota de corretagem e sua devida aprovação pela Diretoria;
- 5 → Verifique se o pedido de compras tem evidência de recebimento por parte do fornecedor (canhoto do pedido);

_____/_____/_____
 preparado por data

_____/_____/_____
 revisado por data

EMPRESA ABC
COMPRAS/CONTAS A PAGAR/PAGAMENTOS

PROGRAMA DE TRABALHO

DESCRIÇÃO:	Ref:	Feito por: Data:
-------------------	-------------	---------------------------------

-
- 6 → Confrontar as NF's selecionadas com:
- a) o pedido de compra;
 - b) a coleta de preço; e,
 - c) a nota de entrada;
- 7 → Verifique se a nota de entrada está devidamente assinada;
- 8 → Para NF's selecionadas confira os cálculos (preço unitário, quantidade, ICMS e IPI)
- 9 → Certifique-se do correto registro das NF's selecionadas no Kardex;
- 10 → Se for compra de imobilizado verifique a inclusão do bem no razão auxiliar. Para compra de matéria-prima, verifique a inclusão no controle de recebimento (ficha do produto);
- 11 → Verifique o correto lançamento da NF no livro de entrada de mercadoria;
- 12 → Certifique-se do lançamento contábil das mesmas notas fiscais;
- 13 → Atente se o prazo de pagamento está de acordo com o estabelecido no pedido;
- 14 → Se o prazo de pagamento estiver vencido verifique a liquidação financeira correspondente, e sua contabilização;
- 15 → Realize confronto, dos meses em exame, entre o saldo contábil da conta de fornecedores com a posição do contas a pagar;
- 16 → Efetue cálculo do prazo médio de pagamentos a fornecedores;
- 17 → Levante pontos de controle interno se necessário; e,
- 18 → Conclua a área.

preparado por _____ / ____ / ____
 data

revisado por _____ / ____ / ____
 data

12. PAPÉIS DE TRABALHO

De acordo com a NBC-T-11, é a seguinte a definição de papéis de trabalho:

“Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligadas pelo auditor, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo.”

12.1 FINALIDADE DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Na execução de uma auditoria, desde o planejamento até a conclusão e emissão do parecer, o auditor utiliza documentos de propriedade da empresa auditada. A comprovação da realização do trabalho pelo uso de cópias da documentação seria volumosa, além de onerosa.

Para evitar o grande volume de documentos e dar forma ao trabalho, o auditor utiliza papéis de trabalho para registrar suas descobertas e para comprovar o trabalho realizado.



Uma vez elaborados, os papéis de trabalho se prestam às seguintes principais finalidades:

- auxiliar o pessoal de auditoria a adotar uma abordagem ordenada, na medida em que eles os entendam bem e os preparem corretamente;
- facilitar a revisão do trabalho;
- proporcionar evidências, do trabalho feito e das conclusões, suportes do parecer do auditor; e
- registrar informações que podem ser utilizadas em trabalhos futuros.

12.2 APRESENTAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Para atingir sua finalidade, os papéis de trabalho devem ser claros e concisos e fornecer um registro completo e sem ambigüidade do trabalho feito e dos motivos das decisões, assim como de questões controvertidas. Devem ser completos o suficiente para que um auditor sem ligação com a empresa auditada seja capaz de determinar qual trabalho foi feito e os motivos que levarão às conclusões ali mencionadas

12.3 ORDENAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Para que o trabalho possa ser demonstrado de forma ordenada e lógica, determinados grupos de conta do balanço patrimonial da empresa auditada, são

consideradas como uma seção. Assim, o balanço auditado é dividido em seção de trabalho, de forma semelhante aos capítulos de um livro. Cada seção tem como capa ou guia uma cédula mestra, demonstrando os saldos das contas correspondentes.

Tradicionalmente, as cédulas mestras são identificadas por letras específicas para cada seção; as contas do ativo são identificadas por letras únicas, enquanto que as contas do passivo são identificadas por letras duplas. Como exemplo da codificação dos papéis de trabalho, demonstramos a seguir, a codificação dos papéis de trabalho de uma empresa não financeira:

<u>Cédula</u>	<u>Descrição</u>
A	Disponível
B	Aplicações financeiras
C	Duplicatas a receber
D	Estoques
E	Livre(*)
F	Livre(*)
G	Despesas antecipadas
H	Livre(*)
I	Realizável a longo prazo
J	Livre(*)
K	Investimentos
L	Imobilizado
M	Diferido
(*)	De acordo com o plano de contas do cliente

<u>Cédula</u>	<u>Descrição</u>
AA	Fornecedores
BB	Empréstimos
CC	Livre(*)
DD	Salários e encargos sociais
EE	Impostos a recolher
FF	Livre(*)
GG	Livre(*)
HH	Livre(*)
II	Livre(*)
JJ	Exigível a longo prazo
KK	Livre(*)
LL	Livre(*)
MM	Livre(*)
NN	Livre(*)
NN	Resultado de exercícios futuros
OO	Livre(*)
PP	Patrimônio líquido
QQ	Livre(*)
RR	Resultado
SS	Eventos subsequentes
CI	Correção integral
CS	Consolidação
(*)	De acordo com o plano de contas do cliente

Por último, em uma única cédula mestra, de referência BT (Balanço de Trabalho), resumimos os montantes de todas as cédulas mestras. Cada cédula mestra de uma seção deve conter:

- identificação da empresa e datas das demonstrações contábeis;
- título das contas das demonstrações contábeis da seção;
- saldo contábil do exercício anterior, de cada conta;
- saldo contábil do exercício corrente, de cada conta;

- espaço para os ajustes e reclassificações necessários identificados pelo exame de auditoria; e
- saldo contábil final do exercício corrente, de cada conta.

Após as cédulas mestras, são arquivados todos os papéis de trabalho relativos ao exame dos saldos das contas incluídas na seção. Esses papéis são denominados cédulas suportes ou detalhes do exame.

As cédulas suportes ou de detalhes do exame devem, pelo menos, conter:

- nome da empresa e a data das demonstrações contábeis sob exame;
- grupo de conta a que se refere (exemplo: disponível, estoques, etc.)
- conta que está sendo examinada (exemplo: caixa, bancos, etc.)
- natureza ou objetivo da cédula (exemplo: contagem de caixa, teste de vendas, etc.)
- rubrica de quem preparou a cédula e a data em que foi preparada;
- rubrica de quem revisou a cédula (sênior, gerente, etc.)

As cédulas suporte ou de detalhes, devem necessariamente, ser elaboradas de forma ordenada para permitir um entendimento fácil do exame efetuado. O critério para elaboração e arquivo, deve partir do geral para o específico (sintético para o analítico).



Quando o volume de cédulas ou uma seção é muito grande, pode ser necessário, para facilitar o entendimento do exame e o manuseio dos papéis de trabalho, a elaboração de uma cédula índice que indique os aspectos de maior interesse contidos na seção.

É difícil prever todos os tipos de cédulas específicas que serão elaboradas em cada trabalho, em geral, tais cédulas estão ligadas com a execução de testes específicos. Alguns cuidados básicos devem ser observados na elaboração de quaisquer cédulas específicas, quais sejam:

- todas as seções devem ser iniciadas com a cédula de conclusão;
- o objetivo de cada cédula deve ser expresso claramente;
- os papéis devem denotar esmero;
- as informações devem ser claras, concisas, lógicas, precisas e completas;
- os papéis devem ser preparados a lápis, nunca a tinta (a tinta é difícil para alterar ou corrigir); e
- as cifras devem ser colocadas nos espaços previstos.

12.4 A REFERENCIAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Para proporcionar uma adequada correlação entre as cifras e informações contidas nos papéis de trabalho de uma seção, bem como evidenciar trabalhos

realizados em uma seção que tenha influência em outras seções de trabalho, o auditor se utiliza de um sistema denominado de referência cruzada.

As referências cruzadas, representadas por numeração específica, indicam onde os trabalhos foram realizados ou onde os valores constantes dos papéis de trabalho foram examinados, sendo imprescindíveis ao entendimento e manuseio dos papéis, e à certificação de que todos os valores que compõem o saldo das contas foram examinados.

Embora o sistema de referenciação seja bastante simples, alguns cuidados devem ser tomados, a saber:

- a) Somente cruzar valores idênticos:
 - quando se tratar de grupos de valores, antes de serem cruzados devem ser somados
 - se existir uma diferença pequena, a mesma deve ser acrescentada e o novo total referenciado
- b) Todo cruzamento deve ser feito com destaque. Para tanto, deve-se utilizar lápis de cor vermelha;
- c) Todo cruzamento deve ser feito em ambas as direções, ou seja, na cédula que envia e na que recebe o cruzamento. Normalmente, a cédula que envia é a que contém maiores informações sobre a conta analisada e que está arquivada



após a cédula com menores detalhes. Assim, as cifras são referenciadas das últimas cédulas para as primeiras; e

- d) A posição da referência em relação ao montante referenciado indica sua direção a saber:
- a referência de um valor que “vai para.....” coloca-se do lado direito ou abaixo do mesmo;
 - a referência de um valor que “vem de.....” coloca-se ao lado esquerdo ou acima do mesmo.

Para melhor entendimento, exemplificamos a seguir o sistema de referenciação dos papéis de trabalho:

<u>CIA ABC</u>	
<u>Cédula Mestra</u>	A
<u>Disponível</u>	31.12.x1
	R\$
Caixa	100
Bancos	A5 <u>800</u>
	900
	<u>==</u>

<u>CIA ABC</u>	
<u>Disponível</u>	A5
<u>Bancos</u>	31.12.x1
	R\$
Banco X	200
Banco Y	320
Banco Z	<u>280</u>
	800 A
	<u>==</u>

Em resumo, os papéis de trabalho são organizados de forma semelhante a um livro, conforme indicado:

<u>Livro</u>	<u>Papéis de trabalho</u>
1. Índice ou sumário	Resumo ou cédulas mestras - BT
2. Capítulos	Cédulas mestras (A,B,C,...AA,BB,CC...)
3. Conteúdo dos capítulos	Cédulas suportes

12.5 OS TIQUES E A INDICAÇÃO DO TRABALHO REALIZADO PELO AUDITOR

O trabalho do auditor é baseado, em grande parte, na inspeção de documentos, revisão ou conferências de folhas de cálculos, análises de relações, etc. O auditor deve evidenciar em seus papéis de trabalho, que verificou, analisou, inspecionou, etc., os documentos que fundamentaram seu trabalho. Entretanto, seria impraticável, anti-econômico e, por vezes, até irracional, arquivar cópia de tais evidências nos seus papéis de trabalho. Assim, convencionou-se usar tiques, que são sinais ou símbolos que declaram, após uma descrição adequada, qual foi o trabalho efetuado.

12.5.1 Algumas vantagens da utilização de tiques

- podem ser escrito rapidamente nos papéis de trabalho;
- eliminam a necessidade de repetir explicações; e
- facilitam a revisão do trabalho

12.5.2 Regras básicas para a utilização dos tiques

- devem ser feitos em vermelho para evitar confusão com letras, símbolos e números;
- devem ser simples, claros e diferenciados entre si, quando servirem para registro de fatos diversos;
- a descrição de qual foi o trabalho realizado deve estar, na medida do possível, na cédula em que o tique foi utilizado. Quando o mesmo tique é utilizado em cédulas diferentes, recomenda-se usar uma cédula específica para resumir os tiques usados. Essa cédula deve ser arquivada depois de todas as cédulas nas quais esses tiques foram empregados; e
- as explicações e indicação do trabalho efetuado devem ser precisas e breves.



13. AVALIAÇÃO DAS CONTROLES INTERNOS

13.1 CONCEITUAÇÃO

A definição mais conhecida e respeitada sobre controles internos é a do “American Institute of Certified Public Accountants - AICPA”.

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

Esses controles podem ser classificados em dois tipos:

- contábeis; e
- administrativos.

Os controles internos contábeis são aqueles relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis. Esses controles incluem o sistema de autorização, e a segregação das funções de elaboração e registro e de custódia dos ativos.



O objetivo dos controles internos contábeis é permitir:

- a. que as transações sejam efetuadas de acordo com a autorização geral ou específica da administração;
- b. que as transações sejam registradas em tempo oportuno, permitindo a elaboração periódica de demonstrações contábeis e a manutenção do controle contábil sobre os ativos;
- c. que o acesso aos ativos seja efetuado apenas por meio de autorização da administração; e
- d. que os ativos registrados contabilmente sejam conciliados com os ativos físicos em intervalos razoáveis, e se tomem ações adequadas em relação a qualquer diferença detectada.

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 apenas indiretamente estão relacionados com os controles internos contábeis e incluem controles estatísticos, programas de treinamento de pessoal, controles de qualidade, entre outros.



13.2 OBJETIVOS

Segundo a definição do “AICPA”, são quatro os objetivos do controle interno:

- proteção de ativos;
- obtenção de informação adequada;
- promoção da eficiência operacional; e
- estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração.

13.2.1 Proteção de ativos

Essa proteção possui três interpretações. A mais abrangente é aquela em que os ativos devem ser protegidos contra qualquer situação indesejável. Neste caso, entende-se que a proteção dos ativos atuais e futuros é uma das principais funções da administração.

A segunda interpretação, mais restrita, leva em consideração que o conceito de proteção de ativos refere-se apenas à proteção contra erros não intencionais ou irregularidade intencionais. Por exemplo, erros decorrentes de cálculos incorretos, contabilizações inadequadas, aplicação de procedimentos indevidos ou sua omissão.



Finalidade, a mais restrita das definições interpreta que a proteção de ativos refere-se apenas aos erros intencionais.

13.2.2 Obtenção de informação adequada

Segundo o “AICPA”, nesse caso admite-se duas interpretações:

A primeira, em que toda informação contábil, tanto para uso interno quanto externo, deve ser adequada.

A segunda, que apenas é destinada aos usuários externos e, em consequência, deve cumprir estritamente esse requisito.

Embora o “AICPA” se incline pela segunda interpretação, entende-se que as informações contábeis são de fundamental importância para o processo decisório e para a consecução dos objetivos da administração. Portanto, tanto a informação interna quando a externa devem ser adequadas.



13.2.3 Promoção da eficiência operacional

Os dois conceitos anteriores promovem a eficiência operacional. Esse fato pode ser verificado através dos relatórios gerenciais, que, se adequadamente analisados, devem gerar medidas corretivas que melhorem a eficiência operacional.

13.2.4 Estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração

É, sem dúvida, o mais genérico dos conceitos, constituindo em mais um fator psicológico do que em um fator objetivo.

13.3 ELEMENTOS DE CONTROLE INTERNO

Os elementos de controle interno são:

- plano de organização;
- sistemas de autorização e procedimentos de registro; e
- pessoal adequado.



13.3.1 Plano de organização

Representado normalmente pelo organograma de funções, e completado pelas diretrizes da administração e manuais de procedimentos, deve levar em consideração o seguinte:

- a. que exista adequada independência entre os departamentos, seções e funcionários, em todos os aspectos referentes à autorização, execução controle, bem como nos relativos à custódia dos ativos nessas transações. Essa característica não surgirá apenas de um organograma bem definido, mas de procedimentos detalhados para cada operação. Exemplificando, em uma transação de venda seria fundamental que as funções fossem segregadas como a seguir:

autorização - departamento de vendas;
aprovação do crédito - departamento de crédito;
entrega de mercadoria - expedição;
recebimento - tesouraria; e
registro - contabilidade.
- b. que existam linhas de responsabilidade e autoridade claramente definidas. Neste caso, é fundamental a existência de manuais internos



com definição das correspondentes linhas de responsabilidade e autoridade.

13.3.2 Sistema de autorização e procedimento de registro

Esses sistemas, os quais deveriam agregar-se àqueles referentes à execução das tarefas, devem abranger:

- a. a existência de normas escritas e organizadas, bem como manuais de procedimentos e fluxogramas. Quanto ao aspecto contábil, deve existir planos de contas e manuais de procedimentos que esclareçam as dúvidas sobre o registro dos dados e que facilitem a elaboração de demonstrações contábeis e outras informações financeiras de uso interno e externo;
- b. a separação de cada transação em etapas, de forma que nenhum indivíduo possa controlá-la integralmente;
- c. a adequação dos registros e formulários, considerando-se aspectos tais como simplicidade de entendimento, facilidade de preenchimento e organização de dados.



13.3.3 Pessoal adequado

O “AICPA” define que “o funcionamento apropriado de um sistema de controle interno depende não apenas de um planejamento da organização e de procedimento e diretrizes adequadas, mas também da escolha de funcionários aptos experientes, e de pessoal capaz de cumprir os procedimentos de forma eficiente e econômica”.

Fica evidente que de pouco serve uma organização perfeita e o estabelecimento de procedimentos de autorização, execução e controle adequados, se os responsáveis pela aplicação desses procedimentos não forem qualificados.

As etapas para a obtenção e manutenção de pessoal íntegro e qualificado, devem abranger:

- procedimentos que garantam a contratação de pessoal de qualidade;
- treinamento e capacitação constante, para manter a motivação;
- avaliação constante de desempenho; e
- rodízio periódico de funções.



13.4 AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

13.4.1 O processamento e a evidência da avaliação dos controles internos

Para atingir seus objetivos, as empresas agrupam e organizam, de forma lógica, uma série de funções (procedimentos) necessárias para a realização de tarefas. Este agrupamento resulta no estabelecimento de uma série de rotinas, que são conhecidas por sistemas.

Cada trabalho que compõe o conjunto de atividades necessárias à operação da empresa como um todo, é desenvolvido através de um sistema específico. Assim, encontramos dentro da empresa sistemas voltados para:

- compra de suprimentos;
- vendas e cobrança;
- registros contábeis;
- controle e remuneração do pessoal;
- pagamentos e recebimentos;
- etc.



Um sistema de compras, por exemplo, é definido objetivando assegurar à administração da empresa que as compras sejam efetuadas com a maior eficiência possível, mediante a aplicação de funções específicas e organizadas de modo lógico.

Contudo, como a administração pode assegurar-se de que as funções estabelecidas estão sendo cumpridas?

Para fiscalizar o correto cumprimento das rotinas, são definidos outros sistemas que têm como objetivo controlar o correto funcionamento de um sistema operacional qualquer. Esse sistema é denominado sistema de controles internos.

Assim, ao serem desenvolvidos sistemas ou rotinas destinados a atingir objetivos, são superpostos a esses sistemas controles internos voltados para a verificação de seu cumprimento.

A avaliação de controles se processa pelo levantamento dos sistemas da empresa, que pode ser evidenciado de quatro formas diferentes:

- questionário narrativos
- questionários “sim/não”;
- fluxogramas; e
- descrição propriamente dita.



13.4.1.1 Questionário narrativos

Os questionários narrativos são compostos de uma série de questões que, em conjunto com as respostas apropriadas, descrevem os aspectos significativos de um sistema de controle manual e/ou via processamento eletrônico de dados. As questões são redigidas nos seguintes termos: Como são processadas as transações?, Quem executa a função?, Que controles existem?, Com que frequência se faz isso?. A sequência das questões permite documentar o sistema de forma lógica e organizada.

O questionário narrativo possui algumas vantagens:

- as questões são redigidas de modo a ensejar uma resposta descritiva dos procedimentos existentes e não uma série de “sim” ou “não” que não descrevem, necessariamente, esses procedimentos;
- as respostas documentadas fornecem uma descrição do sistema em forma narrativa;
- essa descrição resultante é organizada em torno de pontos específicos que podem ter importância durante, por exemplo, uma auditoria;
- em circunstância apropriadas, o questionário pode ser preenchido pelo pessoal da área/departamento envolvido, porque as questões não pedem avaliações subjetivas da adequação dos controles existentes.



Os questionários podem, também, servir como guia na redação da descrição do sistema e controle. Isso pode ser preferível em muitas circunstâncias e, quando emprego dessa maneira, o questionário ajudará a:

- ordenar a narrativa em uma sequência lógica;
- constar somente matéria que possa ter importância; e
- evitar pormenores desnecessários.

13.4.1.2 Questionários “sim/não”

Ao contrário dos questionários narrativos, os questionários “sim/não” são compostos de questões que existem apenas respostas **sim**, **não** ou **não aplicável**. As perguntas são dirigidas para controles específicos e, via de regra, uma resposta “não” equivale a uma falha no controle interno. As perguntas são formuladas nos seguintes termos: As conciliações bancárias são recebidas por pessoa independente de quem as preparou?, O produto do recebimento diário é depositado intacto no mesmo dia em conta corrente bancária?

A sequência das questões, ao contrário dos questionários narrativos, não permite a visualização do sistema. Segue, entretanto, uma ordem lógica, a partir do sistema. As vantagens obtidas com esse tipo de questionário são:



- as respostas “não” podem indicar falhas ou deficiências de controle interno;
- sua utilização e seu preenchimento são relativamente fáceis, já que o julgamento envolvido é mínimo;
- pode-se dividir o questionário entre diversos avaliadores, sem risco de perda da seqüência.

Esse tipo de questionário tem como grande desvantagem a padronização de perguntas e respostas. Sua aplicação por avaliadores menos experientes e sem adequada supervisão pode deixar passos importantes do sistema da empresa sem evidência ou documentação.

13.4.1.3 Fluxogramas

Um fluxograma corretamente elaborado, em circunstâncias apropriadas, ajuda a assegurar entendimento perfeito de aspectos importantes e relevantes de um sistema contábil e de seus controles. Além disso, os fluxogramas desenvolvidos com a utilização de símbolos padronizados propiciam meios uniformes de apresentação, permitindo às pessoas familiarizadas com o significado de tais símbolos obter uma nítida compreensão do sistema.

Os fluxogramas podem ser elaborados com vários graus de minuciosidade, podendo-se usá-los no lugar de outras técnicas ou em combinação com estas, por



exemplo , os questionários. Assim , como em outras formas de documentação, as descrições de procedimentos e controles que não contribuem para o entendimento do sistema devem ser evitadas.

É possível usar um fluxograma detalhado para mostrar total ou parcialmente um sistema de processamento de transações e muitos dos procedimentos de controle correlatos. Um fluxograma detalhado mostra a origem, o processamento subsequente e a destinação de cada tipo de transação ou documento que nos interessa no sistema. Deve identificar os procedimentos de controle, conter descrições dos relatórios preparados, mostrar a segregação de tarefas e descrever as exigências de autorização e aprovação para cada transação ou documento relevante. Pode ser necessário mais de um fluxograma detalhado para documentar um sistema complexo. Dividindo-se um sistema em partes menores, distintas, reduz-se o grau de minuciosidade de um fluxograma, tornando-se, assim mais fácil compreendê-lo.

Para possibilitar ampla compreensão de um sistema, pode ser mais adequado elaborar um fluxograma resumido ou macro-fluxo. Os macro-fluxos, geralmente de uma página apenas, são particularmente úteis para ilustrar os aspectos mais significativos de um sistema complexo.

Os fluxogramas detalhados e os resumidos são usados para diferentes finalidades. Um fluxograma detalhado é usado para documentar os procedimentos e



controles que interessam ao auditor, ao passo que um fluxograma resumido - macro-fluxo, serve para apresentar um quadro geral, que auxilia na compreensão do sistema.

13.4.1.4 Descrição propriamente dita

A descrição propriamente dita ou narrativa do sistema, consiste como o próprio nome diz, na descrição do sistema da empresa. Requer que seja elaborada por um avaliador experiente.

Como desvantagem, essa metodologia dificulta a visualização do sistema como um todo e pode esconder eventuais falhas de controle interno. Pode ser utilizada com maior segurança, se aplicada a partir de um questionário narrativo, cujas perguntas servirão de guia para a narração do sistema.

13.4.2 SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES

Um dos princípios básicos do controle interno contábil, consiste em a distribuição do trabalho ser feita de forma que nenhuma pessoa, isoladamente, possa controlar todas fases do processo de uma operação, com o objetivo de detectar erros ou omissões.

O fluxo das atividades deve ser controlado de tal forma que o trabalho de uma pessoa seja independente de outra, quando servir de comprovação desta última.

Nas empresas de maior porte, são pequenas as possibilidades de que se cometam erros ou irregularidades. Por exemplo, no processo da folha de pagamento, o trabalho estará distribuído em diversas pessoas. Ilustrando:

- Um departamento de pessoas independentes, autoriza e documenta as admissões e demissões de pessoal, salários, deduções e contribuições salariais.
- A função dos chefes dos departamentos operacionais, no que se refere ao processo das operações da folha de pagamento, limita-se à aprovação das horas
- As horas são calculadas, codificadas e processadas, de forma independente pelos controladores de tempo.
- A confecção da folha de pagamento e o registro contábil ficam a cargo de pessoas totalmente independentes de outras funções relacionadas com a folha de pagamento.
- A entrega de cheques é realizada por pessoas que não estejam envolvidas nas demais funções relacionadas com a folha de pagamento.

13.5 EXEMPLO DE FLUXOGRAMA

A seguir apresento um exemplo do fluxograma mais utilizado pelas empresas de auditoria, que é o fluxograma gráfico, acompanhado de notas complementares.



EMPRESA ABC.
ÁREA DE COMPRAS
NOTAS COMPLEMENTARES AO FLUXOGRAMA

DESCRIÇÃO

1. A solicitação de compra recebida pelo departamento de compras é inserida no sistema de compras.
2. Emite-se relatório requisição de compras onde apresenta todos os itens solicitados pelos departamentos da empresa. Este relatório é visto pelo Diretor, que autoriza aqueles itens que irão ser adquiridos e as quantidades no próprio relatório.
3. Com a autorização do Diretor o departamento de compras elabora o mapa comparativo de preços composto por, no mínimo, três fornecedores, com data e preço da última compra, preço atual e condições de pagamento. O próprio departamento de compras seleciona aquele melhor fornecedor e emite ordem de compra.
4. Como o contato com o fornecedor é por telefone nenhuma das vias da ordem de compra são entregues a ele, somente se este desejar ou for de outro estado é que enviasse por fax a ordem.
5. Com a chegada da mercadoria a ordem de compra é registrada como atendida, além de se conferir a ordem de compra com a nota fiscal e a mercadoria, para se então, encaminhar a documentação ao contas a pagar acompanhada da agenda de notas fiscais, que descreve os números das notas fiscais e os fornecedores. Existe integração dos sistemas de compras com o sistema de contas a pagar, de tal forma que quando é inserida uma nota fiscal no sistema de compra baixado uma ordem de compra, automaticamente esta obrigação é registrada no contas a pagar.
6. A tesouraria arquiva temporariamente em pasta sanfonada a nota fiscal e a ordem de compra por vencimento. Chegado o vencimento é emitido o cheque que terá assinatura e visto do diretor financeiro e encarregado pelo departamento de compras. Realiza-se a baixa do título no sistema de contas a pagar e destina a documentação adequadamente.



14. PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

O relatório é o objetivo final do trabalho de auditoria, pois é por meio dele que o auditor informa, às pessoas a quem se dirige, o seguinte: o trabalho que se realizou, o alcance abrangido pela auditoria, a forma como o realizou, os fatos relevantes observados e as conclusões a que chegou, as quais culminarão com sua opinião, ou parecer, sobre as Demonstrações Contábeis, ou outras áreas examinadas.

O parecer dos auditores independentes é o documento pelo qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis quanto ao adequado atendimento ou não, a todos os aspectos relevantes dos assuntos tratados nas Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

14.1 ELEMENTOS BÁSICOS DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

O parecer emitido pelo auditor independente compõe-se, basicamente, de três parágrafos, como se segue:

- parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores;
- parágrafo referente à extensão dos trabalhos;
- parágrafo referente à opinião sobre as demonstrações contábeis.

Considerando que o auditor, ao emitir seu parecer, assume responsabilidade inclusive de ordem pública, é essencial que nesse sejam incluídos os elementos básicos discriminados abaixo:

14.1.1 Título

Visando à uniformização, a terminologia “ Parecer do(s) Auditor(es) Independente(s) ” deverá ser empregada conforme definido nas Normas de Auditoria Independente da Demonstrações Contábeis. Isso ajuda o leitor a identificá-lo e distingui-lo dos pareceres ou relatórios emitidos por outros órgãos, como, por exemplo, o da administração e do conselho fiscal.

14.1.2 Destinatário

Normalmente, o parecer deve ser endereçado aos acionistas e/ou à administração da entidade cujas demonstrações contábeis estejam sendo auditadas. Em outras ocasiões o parecer deve ser dirigido ao contratante dos serviços.



14.1.3 Identificação das demonstrações contábeis

O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando o nome da entidade a que correspondem, bem como, a(s) data(s) e período(s) abrangido(s).

14.1.4 Responsabilidade

O auditor deve mencionar no seu parecer, as responsabilidades da administração e as suas, de modo a evidenciar que:

- a administração da sociedade é responsável pela preparação e conteúdo das demonstrações contábeis;
- o auditor independente é responsável por expressar opinião sobre as demonstrações contábeis como resultado do seu exame.

14.1.5 Opinião dos auditores

Conforme pronunciamento técnico do IBRACON, a expressão “opinião dos auditores” refere-se à parte do parecer na qual o auditor expressa sua conclusão.



O parecer deve expressar, claramente, a opinião do auditor sobre se as demonstrações contábeis da entidade representam adequadamente ou não representam, em todos os aspectos relevantes:

- a situação patrimonial e financeira;
- o resultado de seu patrimônio líquido para o período a que se referem;
- as origens e aplicações de recursos para o período a que se referem.

A opinião do auditor deve ter como base e fazer referência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, como definidos e aceitos no Brasil.

14.1.6 Extensão dos trabalhos

A palavra “extensão” refere-se à abrangência dos trabalhos do auditor; a expressão “parágrafo da extensão” refere-se, portanto, a essa parte do parecer dos auditores independentes.

O auditor deve, no seu parecer, declarar se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria. Normas de auditoria significam aquelas emitidas ou aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. O parecer deverá, ainda, conter a descrição concisa dos trabalhos executados pelo auditor, compreendendo: planejamento dos trabalhos; avaliação do sistema contábil e de controles internos da



entidade; execução dos exames com bases em testes; avaliação das práticas e das estimativas contábeis adotadas, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

14.1.7 Demonstrações contábeis ou demonstrações financeiras

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

14.1.8 Data do parecer

O parecer deve ser datado, visando informar ao leitor que o auditor considerou o efeito, sobre as demonstrações contábeis e sobre seu parecer, de



eventos ou transações de entidade, dos quais ele teve conhecimento, ocorridos entre a data de encerramento do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data do parecer. Na data do parecer o dia deve ser o dia de conclusão dos trabalhos em campo da empresa auditada.

14.1.9 Assinatura

O parecer dos auditores independentes deve ser assinado pelo contador responsável pelos trabalhos e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade. Caso o trabalho tenha sido feito por empresa de auditoria, seu nome e número de registro no Conselho Regional de Contabilidade também deve constar no parecer.

14.1.10 Endereço do auditor

O parecer dos auditores independentes deve indicar, ainda, o endereço do auditor, bastando para tal a menção da cidade onde o auditor tem o escritório responsável pelo atendimento à entidade a que se refere o parecer.



14.2 TIPOS DE PARECER

Os relatórios emitidos por auditores independentes variam de amplitude, forma e conteúdo, de acordo com a natureza do exame executado, do alcance dos procedimentos efetuados, dos fins a que se destinam os relatórios e, principalmente, de acordo com as conclusões a que chegou o auditor em decorrência de seu exame dos controles internos, registros e respectivas demonstrações contábeis.

Nesta monografia, tratarei especificamente do *parecer de auditoria* emitido por auditores independentes.

O parecer classifica-se, segundo a Resolução CFC nº 700/91, em:

- parecer sem ressalva;
- parecer com ressalva;
- parecer adverso; e
- parecer com abstenção de opinião.

14.2.1 Parecer sem ressalva (limpo)

O parecer sem ressalva é emitido quando as Demonstrações Contábeis da empresa representam adequadamente a posição patrimonial e financeira e o resultado



das operações de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade aplicados em bases uniformes.

O parecer sem ressalva é composto de apenas dois parágrafos, o primeiro denominado de alcance ou de escopo, e o segundo denominado parágrafo de opinião.

14.2.2 Parecer com ressalva

“Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for o caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla feita pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.” (Resolução CFC nº 700/91).

São os seguintes os fatos que podem ocasionar parecer com ressalva:

- falta de comprovantes suficientes ou válidos;
- restrição ao alcance do exame;
- afastamento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade;
- mudanças nos princípios, ou método de sua aplicação, de um período para outro.



14.2.3 Parecer adverso

O parecer adverso é emitido quando o auditor verificar efeitos que, em sua opinião, comprometem significativamente as Demonstrações Contábeis, a ponto de não ser suficiente a simples ressalva no parecer.

O parecer adverso exprime a opinião do auditor de que as Demonstrações Contábeis não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira ou o resultado das operações de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Nestas circunstâncias, uma negativa de opinião não é considerada apropriada, já que o auditor possui informações suficientes para determinar que, as demonstrações não estão adequadamente apresentadas.

Sempre que o auditor emitir um parecer adverso, é recomendável o esclarecimento de todos os motivos que o levaram a assim proceder, referindo-se ao parágrafo intermediário, no qual ele descreve os motivos.

14.2.4 Parecer com abstenção de opinião

O parecer com negativa de opinião declara que o auditor não expressa opinião sobre as Demonstrações Contábeis. Nesse caso ele deve indicar, em parágrafo

intermediário do parecer, todas as razões que o levaram a negar opinião sobre as referidas demonstrações.

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.

Fundamentalmente a opinião do auditor é sempre expresso sobre as Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto. Em certos casos, entretanto, o auditor pode ser contratado especificamente para opinar sobre determinados itens do patrimônio, como, por exemplo, os estoques, os créditos por duplicatas e outros, ocasionando a emissão de

14.2.5 parecer parcial.

A respeito do assunto manifestou-se a Resolução CFC nº 321/72, que foi revogada pela Resolução CFC nº 700/91).

“Na impossibilidade de manifestar-se sobre o conjunto das demonstrações contábeis examinadas, nada impede que o auditor expresse sua opinião apenas



sobre uma parte delas, desde que sobre essa parte tenha ele obtido as comprovações julgadas necessárias, deixando claramente evidenciada essa circunstância".

A Resolução CFC nº 700/91 é omissa quanto a emissão de parecer parcial. Para tanto, se o auditor já estiver emitido anteriormente parecer adverso ou com negativa de opinião em relação a essas demonstrações como um todo, o parecer parcial não é adequado e não deve ser emitido em quaisquer circunstância.



15. CONCLUSÃO

Diante do exposto nesta monografia, conclui-se que é de extrema importância para as empresas, um eficiente sistema de planejamento e controle interno, devendo sempre ser preferencialmente acompanhado de uma auditoria externa.

Os auditores são profissionais especializados e informados das constantes mudanças ocorridas na economia, legislação fiscal e societária do país, visando orientar as empresas no seu desenvolvimento, dando conseqüentemente maior segurança para o investidor.

Atualmente surge uma questão na economia brasileira: para que servem as auditorias ?; questão essa feita após a quebra de alguns bancos de grande porte e respeitabilidade, auditados por grandes empresas de auditoria, que não preveram nem deram indícios de tal fato. Após esse episódio os auditores passaram de “mocinho a vilão” da história, chegando ao ponto de contadores e auditores serem comparados com terroristas, com a diferença de que até os terroristas tem simpatizantes.

No intuito de qualificar a empresa, não dar margem a interpretações duvidosas e encontrar formas de expressão cada vez mais exatas tecnicamente, viramos terroristas. Diz-se que assustamos as pessoas, ora com nosso linguajar de difícil



compreensão, ora com arrogância, porque detemos o poder de julgar. É preciso mudar diante dos novos tempos.

A respeito do difícil linguajar, é possível que o leitor não entenda o relatório da diretoria, as notas explicativas e o parecer dos auditores independentes. Se é assim então a forma dos relatórios precisa ser aperfeiçoada, desde que os princípios contábeis, sete ao todo, sejam rigorosamente observados.

A auditoria não impossibilita o surgimento de erros e fraudes na escrituração ou atos ilícitos praticados pela administração da empresa, pois a detecção desses erros e fraudes é objeto de um trabalho de perícia contábil, sendo que o papel da auditoria externa é de verificar o correto atendimento as normas legais e Princípios Fundamentais de Contabilidade, além de minimizar qualquer possibilidade de margem de erro dando sempre a orientação que deverá ser seguida.

O auditor, quando da execução de um exame de auditoria, deverá fazê-lo de acordo com as normas usuais de auditoria, não esquecendo de planejá-la e programá-la aplicando as técnicas básicas e necessárias ao mesmo.



16. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

FRANCO, Hilário. *Auditoria Contábil*. 1a. edição, São Paulo, Editora Atlas, 1989.

ATTIE, William. *Auditoria Conceitos e Aplicações*. 2a. edição, São Paulo, Editora Atlas. 1993.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria, um curso moderno e completo*. 4a edição, São Paulo, Editora Saraiva, 1990.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas de Auditoria.: Resolução CFC nº 700/91 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis; Resolução CFC nº 701/91 - Normas Profissionais de Auditor Independente, 2a edição, Rio de Janeiro, CFC, 1991. Resolução CFC nº 780/95, de 24 de março de 1995 . Norma NBC-T-12 - Da Auditoria Interna.

FIPECAFI. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. 2a edição. São Paulo: Atlas, 1994.

