

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIAS E CONTÁBEIS
FEAAC

AUDITORIA EXTERNA

MONOGRAFIA APRESENTADA AO CURSO DE
CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DO CEARÁ PARA OBTENÇÃO
DO GRAU DE BACHARELADO.

ADRIANO LOPES DE VASCONCELOS

FORTALEZA
1997

SECRET

SECRET
NOV 19 1950
U.S. DEPARTMENT OF THE ARMY
WASHINGTON, D.C.

AUDITORIA EXTERNA

Esta monografia foi submetida como parte dos requisitos necessários a obtenção do grau de bacharelado em ciências contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará.

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

ADRIANO LOPES DE VASCONCELOS

MONOGRAFIA APROVADA EM 18 / 07 / 97

JEANNE MARGUERITE MOLINA MOREIRA
PROFESSORA ORIENTADORA

PROFESSOR CONVIDADO A BANCA EXAMINADORA

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha família por abdicarem de nossos momentos de lazer para que eu pudesse elaborar esta monografia.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me dado forças para estudar, pesquisar e elaborar este trabalho.

Aos meus pais e a minha tia Neuma Lopes que sempre primaram pela minha educação e me orientaram no caminho a ser seguido.

Agradeço a minha irmã Andréa Lopes por ter me dado orientações sobre as regras gramaticais da Língua Portuguesa visando aprimorar este trabalho.

Agradeço à Prof^a Jeanne Marguerite Molina Moreira, minha orientadora, pela paciência de me atender e de ler esta monografia.

A todos os professores da Universidade Federal do Ceará - UFC, que me transmitiram parte do seu conhecimento contribuindo, deste modo, para a minha formação acadêmica e profissional.

Aos meus colegas de faculdade.

Aos bibliotecários da Faculdade de Administração, Atuárias e Contábeis - FEAAC pela ajuda e atenção dispensada.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para que chegasse onde estou.

SINCEROS AGRADECIMENTOS

SUMÁRIO

	Págs.
1.INTRODUÇÃO	02
2. CAPÍTULO I.	
AUDITORIA - HISTÓRICO E DEFINIÇÃO	05
2.1. INTRODUÇÃO HISTÓRICA	05
2.2. ORIGEM DA AUDITORIA EXTERNA	07
2.3. EVOLUÇÃO DA AUDITORIA EXTERNA NO BRASIL	09
2.4. REGULAMENTAÇÃO LEGAL DA PROFISSÃO NO BRASIL	11
3.CAPÍTULO II.	
NORMAS DE AUDITORIA GERALMENTE ACEITAS	16
3.1. NORMAS RELATIVAS A PESSOA DO AUDITOR	16
3.2. NORMAS RELATIVAS A EXECUÇÃO DO TRABALHO	16
3.3. NORMAS RELATIVAS AO PARECER	17
3.4. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE	17
3.4.1. O PRINCÍPIO DA ENTIDADE CONTÁBIL	18
3.4.2. O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE DAS ENTIDADES	18
3.4.3. O PRINCÍPIO DO CUSTO COMO BASE DE VALOR	19
3.4.4. O PRINCÍPIO DO DENOMINADOR COMUM MONETÁRIO	19
3.4.5. O PRINCÍPIO DA REALIZAÇÃO DA RECEITA	19
3.4.6. O PRINCÍPIO DO CONFRONTO DAS DESPESAS COM AS RECEITAS E COM OS PERÍODOS CONTÁBEIS	20
3.5 AS CONVENÇÕES	20
3.5.1. CONVENÇÃO DA OBJETIVIDADE	20
3.5.2. CONVENÇÃO DA MATERIALIDADE	20
3.5.3. CONVENÇÃO DO CONSERVADORISMO	21
3.5.4. CONVENÇÃO DA CONSISTÊNCIA	21
3.6 NORMAS INTERNACIONAIS	21
3.1 ORIENTAÇÃO SOBRE AUDITORIA INTERNACIONAL Nº 01	22
3.2 ORIENTAÇÃO SOBRE AUDITORIA INTERNACIONAL Nº 03	22
4.CAPÍTULO III.	
A FUNÇÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE NO CONTEXTO BRASILEIRO	24

4.1. A EVOLUÇÃO PROFISSIONAL	24
4.2. MOTIVOS PELOS QUAIS UMA EMPRESA CONTRATA UM AUDITOR EXTERNO	25
4.3. A FUNÇÃO SOCIAL DO AUDITOR EXTERNO NO BRASIL	27
5. CAPÍTULO IV.	
CONTROLE INTERNO	30
5.1. DEFINIÇÃO E OBJETIVO	30
5.2. PRINCÍPIOS DO CONTROLE INTERNO	31
5.3. A INFLUÊNCIA DO SISTEMA DO CONTROLE INTERNO NO TRABALHO DO AUDITOR INDEPENDENTE	32
5.4. A RELAÇÃO DO SISTEMA DO CONTROLE INTERNO COM A AUDITORIA EXTERNA	34
6. CAPÍTULO V.	
OS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA MAIS UTILIZADOS PELO AUDITOR EXTERNO	37
6.1. EXAME E CONTAGEM FÍSICA	37
6.2. CIRCULARIZAÇÃO	37
6.3. CONFERÊNCIA ARITMÉTICA	38
6.4. INSPEÇÃO DE DOCUMENTOS	38
6.5. AVERIGUAÇÃO	39
6.6. CORRELAÇÃO	39
7. CAPÍTULO VI.	
A IMPORTÂNCIA DOS PAPÉIS DE TRABALHO PARA A EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA EXTERNA	41
7.1. DEFINIÇÃO E FINALIDADE	41
7.2. PROPÓSITOS DOS PAPÉIS DE TRABALHO	42
7.3. PRINCIPAIS PAPÉIS DE TRABALHO	43
7.4. REVISÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	44
8. CAPÍTULO VII.	
PARECER	47
8.1. INTRODUÇÃO	47
8.2. PARECER SEM RESSALVA	48
8.3. PARECER COM RESSALVA	48
8.4. PARECER ADVERSO	49
8.5. PARECER COM NEGATIVA DE OPINIÃO	50
8.6. PARECER PARCIAL	50
8.7. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NÃO AUDITADAS	51
8.8. EVENTOS SUSEQUENTES	52

09. CONCLUSÃO	55
10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57
11. ANEXOS	

INTRODUÇÃO

1. INTRODUÇÃO

Esta monografia objetiva explorar o tema: **Auditoria Externa** em suas generalidades e especialidades. E encontra-se dividida em sete capítulos.

O primeiro trata da evolução histórica da Auditoria Externa mais especificamente sua origem, sua evolução no Brasil e por último a regulamentação legal da profissão a nível nacional. Já o capítulo dois versa sobre as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas. Normas relativas a Pessoa do Auditor, a Execução do Trabalho e relativas ao Parecer do Auditor, assim como Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade.

O capítulo três especifica a Função do Auditor Independente no Contexto Brasileiro no que concerne aos motivos pelos quais uma empresa contrata um Auditor Externo e sua Função Social no Brasil.

No capítulo quatro verifica-se a definição e os objetivos do Controle Interno; seus princípios; a influência desse sistema no trabalho do Auditor Independente e a sua relação com a Auditoria Externa.

O capítulo cinco fala dos Procedimentos de Auditoria mais utilizados pelo Auditor Externo. Já o capítulo seis versa sobre a importância dos Papéis de Trabalho para a execução dos serviços de Auditoria Externa, essencialmente sua definição, propósitos e finalidade.

Por último encontrar-se-á os Pareceres de Auditoria que estão divididos em: Parecer sem Ressalva, Parecer com Ressalva, Parecer Adverso, Parecer com Negativa de Opinião e Parecer Parcial.

Procurou-se retratar todos os temas que fazem da Auditoria Externa parte fundamental da Contabilidade

Para a execução do trabalho foram pesquisados diversas obras. A síntese das mesmas permitiram uma análise profunda do tema e de sua essencial importância na formação profissional do contabilista.

2. CAPÍTULO I

AUDITORIA - HISTÓRICO E DEFINIÇÃO

2. CAPÍTULO I

Auditoria - Histórico e Definição

2.1 Introdução Histórica:

Ao longo da história os primeiros indícios da existência das funções de auditoria datam de muitos séculos. No tempo da civilização suméria, em que consistia, prática usual na região, que os proprietários confiassem seus bens à guarda de terceiros e que mandassem conferir os rendimentos auferidos em suas atividades econômicas, estavam na verdade praticando as funções de auditoria.

Nos fins do século XIII na Inglaterra, quando Eduardo I, em 1285, mencionou o termo **Auditor**, dizia que, se contratado por proprietários para exame de bens ou contas, e estas não refletissem a realidade, o seu testemunho seria motivo para punição de seus infratores.

Luca Paccioli revolucionou as técnicas de contabilidade disseminando o Método das Partidas Dobradas em 1494. Isso fez com que as "associações profissionais" evoluíssem para acompanhar o progresso da ciência contábil, bem assim como as funções de auditoria exercidas, como, por exemplo, pelo Tribunal de Contas de Paris (1640) - por Colbert, pelo Colégio Dei Raxonati de Veneza (1581) e pela Academia Dei Ragionieri de Milão e Bolonha (1658).

No século XVIII com a Revolução Industrial as ciências evoluíram significativamente em todos os setores em especial na atividade econômica onde ocorreu a transformação desta de artesanal para industrial. Isso forçou também a ciência contábil a um novo progresso e readaptação da técnica criada por Luca Paccioli.

A colonização para o oeste norte americano foi um fator importante na evolução da auditoria , pois as grandes companhias (principalmente de estrada de ferro) organizavam-se com o capital do leste do país, pois tinham de oferecer alguma forma de segurança a seus investidores impossibilitados de acompanhar de perto seus investimentos. Por esse motivo em 1845 o “Railway Companies Consolidation Acts” (Consolidação das Companhias de Estrada de Ferro) obrigou que os balanços anuais dessas companhias fossem examinados por auditores.

Em 1850 criaram-se “associações de classe” para proteger a integridade moral dos auditores. As primeiras associações surgiram na Escócia e Inglaterra seguida de outros países europeus; tinham como principal objetivo controlar o exercício da profissão conferindo títulos a seus associados, habilitando-os legalmente.

Em 1872 surgiu a Sociedade de Contadores da Inglaterra, que recebeu, em 1879, autorização da rainha para funcionar, tendo logo em seguida (1880) se transformado no “Institute of Chartered Accountants in England and Wales”, que é hoje a segunda organização em importância no mundo, logo depois do “American Institute of Certified Public Accountants”, dos Estados Unidos da América.

No ano de 1894 foi fundado na Holanda o Instituto Holandês de Contadores Públicos e em 1896 ocorreu o reconhecimento da profissão nos Estados Unidos, quando houve o primeiro exame para provisionamento de Contadores Públicos Certificados, em New York.

Devemos evidenciar que o desenvolvimento da profissão de auditor externo em todos os países do mundo é consequência direta do desenvolvimento econômico, que exige, cada vez mais, a utilização de auditoria, em virtude de dois fatores principais:

crescimento das sociedades anônimas e taxação do imposto de renda.

Assim com a exportação de capitais muitas empresas originadas de nações economicamente mais evoluídas iniciaram suas políticas de investimento em outros países. Originando subsidiárias no exterior fazendo com que os grandes conglomerados mandassem seus auditores para que estes fiscalizassem os seus investimentos. Essa situação propiciou a abertura de filiais das firmas de contadores nestes países tomadores de capital fazendo com que os auditores recrutassem elementos locais contribuindo decisivamente para a criação e desenvolvimento da profissão de auditor nos países onde se estabeleceram.

2.2. Origem da Auditoria Externa.

No início as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a evolução do sistema capitalista dois fatores surgiram: a expansão de mercados emergentes e o acirramento da concorrência. Houve a necessidade da entidade privada ampliar seu parque industrial, investir no desenvolvimento tecnológico e aperfeiçoar os seus sistemas de controle interno, visando principalmente a redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos os seus produtos no mercado.

Todavia, para processar todas essas mudanças seria necessário um volume de recursos impossível de ser obtido por meio das operações lucrativas da empresa ou do patrimônio de seus proprietários. A empresa teve de captar esses recursos junto a terceiros, principalmente mediante empréstimos bancários a longo prazo e abrindo o seu Capital Social para novos acionistas.

Abrir o Capital Social significa torna-se uma companhia de Capital Aberto, ou seja, emitir ações ,para o público em geral, que

poderão ser transacionadas em Bolsa de Valores e nos mercados organizados.

A capitalização via emissão de ações facilita o equacionamento de problemas de sucessão. Toda empresa se defronta com problemas na hora de discutir a sucessão. Nesta oportunidade, se determinado acionista desejar sair de uma empresa fechada, as alternativas que dispõe são:

- Tentar vender sua participação para os demais acionistas;
- Tentar vender sua participação para alguém estranho a empresa.

Se não conseguir viabilizar sua saída da empresa, poderá iniciar-se um problema de crise de gestão.

Caso a empresa seja de Capital Aberto, o acionista insatisfeito pode vender suas ações em Bolsa de Valores, não provocando qualquer solução de continuidade nas operações da empresa. Ressalta-se que, quanto mais uma empresa se capitaliza, mais ela pode se endividar.

Quando uma empresa decide abrir o capital, a administração necessita ficar mais transparente. Desencadeia-se um processo de profissionalização, que eleva sua eficiência administrativa, criando imagem de empresa competente, séria, bem administrada e prestadora de bons serviços.

O dinheiro obtido da emissão de ações não é um recurso barato, mais é estável. Empréstimos têm que ser pagos. Os pagamentos são compulsórios, independente da empresa operar com lucro ou prejuízo. O dinheiro oriundo de emissão de ações será pago ao investidor através da distribuição de dividendos e da retenção de lucros que, se bem reaplicados na operação, valorizarão o preço das ações em Bolsa de Valores. Fica evidente que o pagamento de

dividendos e a retenção de lucros somente serão divididos em caso de lucro. Se a empresa não operar com lucro, não pagará dividendos e seu patrimônio se reduzirá, provocando queda nas suas cotações em Bolsa de Valores.

Entretanto, esses futuros investidores precisavam conhecer a posição patrimonial e financeira, a capacidade de gerar lucros e como estavam sendo efetuada a administração financeira dos recursos da empresa. Essa necessidade de informação era para que o investidor pudesse avaliar a segurança, a liquidez e a rentabilidade do seu futuro investimento. A melhor forma do investidor obter essas informações é através das demonstrações contábeis que passaram a ter uma importância muito grande para os futuros aplicadores.

Contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações contábeis fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica, ou seja, o auditor externo.

2.3 Evolução da Auditoria Externa no Brasil.

A auditoria chegou ao Brasil por volta da década de 1940 com a chegada das companhias multinacionais que aqui começavam a instalar-se, pois, as suas matrizes tinham de receber garantias de que seus investimentos estavam sendo verificados pelos seus auditores.

Apenas na década de 1960 os auditores se organizaram em associações de classe que se chamou "Instituto dos Contadores Públicos do Brasil".

Em 1965, pela Lei n.º 4728 (Lei do Mercado de Capitais - disciplinou o mercado de capitais e estabeleceu medidas para o seu desenvolvimento), foi mencionada a expressão "auditores independentes" pela primeira vez na legislação brasileira.

Posteriormente, o Banco Central do Brasil através de inúmeros regulamentos tornou obrigatória a auditoria externa ou independente em quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional.

No ano de 1971 o "Instituto dos Contadores Públicos do Brasil" teve seu nome mudado para "Instituto dos Auditores Independentes do Brasil" depois para IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores), o qual foi legalmente reconhecido através da Resolução n.º 317, do Conselho Federal de Contabilidade e da Resolução n.º 220, do Banco Central do Brasil, ambas 1972.

No mesmo ano o Banco Central do Brasil através da Circular n.º 179 baixou Normas Gerais de Auditoria e Princípios e Normas de Contabilidade, simultaneamente à Resolução n.º 321 do Conselho Federal de Contabilidade, o qual teve colaboração do Instituto Brasileiro de Contadores.

A Lei da Sociedade por Ações (Lei n.º 6404/76) determinou no seu art.177 que as Demonstrações Contábeis das companhias abertas serão obrigatoriamente auditadas por Auditores Independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários.

Finalizando a C.V.M (Comissão de Valores Mobiliários) que é uma entidade autárquica, vinculada ao Ministério da Fazenda de cuja uma de suas obrigações compete regular, com observância da política definida pelo Conselho Monetário Nacional, as matérias expressamente previstas na lei das sociedades por ação emitiu a Instrução n.º 38 que dispõe sobre:

"Deveres e responsabilidades do auditor independente:

- Zelo profissional;
- Aplicar as normas de auditoria;

- Verificar a observância pela companhia dos limites das emissões de seus valores mobiliários;
- Atentar para a existência de garantias no caso de emissão de debêntures;
- Observar quanto a atos praticados pela administração em desacordo com as disposições legais;
- Elaborar relatório comentado;
- Guardar papéis de trabalho de auditoria pelo prazo de três anos;
- Assinalar falta de divulgação de informações relevantes e a inobservância dos Princípios Contábeis;
- Estar atento quanto à continuidade normal dos negócios da companhia.

Hipótese de impedimento de realizar a auditoria:

- A relacionada principalmente com à companhia a ser auditada; (vínculo conjugal, vínculo de parentesco, vínculo com sócio, vínculo como administrador ou qualquer outra situação de conflito de interesses).”

2.4 Regulamentação Legal da Profissão no Brasil.

A regulamentação da profissão contábil no Brasil foi dado pelo Decreto nº 20.158, de 30 de janeiro de 1931 que, organizou o ensino comercial e regulamentou a profissão de contabilista. A tradicional Escola de Comércio Álvares Penteado, fundada em 1902, a primeira de São Paulo, e talvez do Brasil diplomavam duas categorias de profissionais, os guarda - livros e os contadores.

Após o Decreto nº 20.158, foi editado o Decreto nº 21.033, de 08 de fevereiro de 1932, que estabelecia novas condições para o registro de contabilistas e guarda - livros e dava outras providências.

O Decreto - Lei nº1.535 de 23 de agosto de 1939 mudou a denominação do Curso "Perito Contador" para simplesmente "Contador".

O Decreto - Lei nº 6.141 de 28 de dezembro de 1943 estabelece as bases de organização e regime do ensino comercial, cuja finalidade é formar profissionais aptos ao exercício de atividades específicas do comércio e de funções de caráter burocrático nos negócios públicos e privados.

Em 22 de setembro de 1945, o Decreto -Lei nº7.988 criou o **Curso Superior de Ciências Contábeis e Atuárias**, completando disposições relativas ao **Curso Superior de Ciências Econômicas**. Também extinguiu o **Curso Superior de Administração e Finanças** e o **Curso de Atuária** de que trata o Decreto nº 20.158 de 30 de junho de 1931.

O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade (C.F.C e C.R.C) foram criados pelo Decreto - Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946 e tem como principal finalidade o registro e fiscalização do exercício da profissão de contabilista.

O Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) , fundado em 13 de dezembro de 1971 definiu como o seus principais objetivos os seguintes:

- Fixar Princípios de Contabilidade;
- Elaborar Normas e Procedimentos relacionados com Auditoria (Interna e Externa) e Perícias Contábeis.

Finalizando a Lei nº 6.385 criou a Comissão de Valores Mobiliários (C.V.M) uma entidade autárquica que funciona como um órgão fiscalizador do Mercado de Capitais no Brasil.

O auditor Independente, para exercer atividades no Mercado de Valores Mobiliários está sujeito a prévio registro na C.V.M.

A Instrução nº 4.178 da Comissão de Valores Mobiliários estabelece as condições para que o Auditor Externo obtenha o seu registro junto ao órgão. Este deve comprovar cumulativamente:

1. Estar registrado devidamente no Conselho Federal de Contabilidade;
2. Haver exercido atividade de auditoria por um período não inferior a cinco anos, contados a partir da data de registro no Conselho Regional de Contabilidade;
3. Estar exercendo atividade de Auditoria, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade de " Auditoria Independente".

A Comissão de Valores Mobiliários sempre que julgar necessário aos interesses do Mercado, referenda, em ato próprio, as normas emitidas pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) .

2.5 Definição de Auditoria Externa.

Holmes em 1977 afirma de maneira sucinta: "A auditoria é o exame de demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão da integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos".

Define Franco e Marra auditoria em 1992 como: " A técnica contábil que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionadas com o controle do Patrimônio de uma entidade - objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com Princípios Fundamentais e Normas de Contabilidade e se as Demonstrações Contábeis delas decorrentes refletem adequadamente a situação econômica - financeira do

Patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas”.

Assim, Waddell em 1994 destaca as principais características da Auditoria Externa evidenciadas logo abaixo:

1. “ A auditoria é processada por (um ou mais) profissionais independentes, especificamente contratados pela empresa, para tal.
2. A sua meta principal é assegurar, para todos os interessados, que as Demonstrações Contábeis da empresa apresentem adequadamente sua Situação Financeira e Patrimonial na data do levantamento do Balanço, e os resultados das operações para o exercício findo naquela data.
3. O exame do controle interno é efetuado principalmente para determinar sua adequação e efetividade e indicar a extensão que devem ter os seu processos de Auditoria Independente, a fim de que se possa satisfazer da adequação e fidedignidade das representações contidas nas Demonstrações Contábeis que está auditando.”

ESPEZU

3.CAPÍTULO II

NORMAS DE AUDITORIA GERALMENTE ACEITAS

3. CAPÍTULO II

Normas de Auditoria Geralmente Aceitas

As Normas de Auditoria representam as condições necessárias a serem observadas pelos auditores externos no desenvolvimento do serviço de auditoria.

As normas usuais de auditoria ,reconhecidas e aprovadas pelo membros do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON - (NBC - T - 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis) são as seguintes:

3.1 Normas Relativas à Pessoa do Auditor.

A auditoria deve ser executada por pessoa legalmente habilitada, perante o Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de “contador” e que tenha reconhecida experiência adquirida e mantida pelo treinamento técnico na função de “auditor”.

O auditor deve ser independente em todos os assuntos relativos a seu trabalho. Dessa forma o auditor somente deve expressar sua opinião com base nos elementos objetivos do exame realizado.

Quando em exercício profissional, o auditor deve ter o máximo de cuidado e zelo na realização do exame e na exposição de suas conclusões.

3.2 Normas Relativas à Execução do Trabalho.

O trabalho de auditoria para atingir sua finalidade, deve ser adequadamente planejado, de forma que preveja a natureza, a extensão e profundidade dos procedimentos de auditoria que nele serão empregados, assim como a oportunidade e o momento que serão aplicados.

O sistema contábil e o controle interno são de responsabilidade da empresa. Entretanto, é recomendável que o auditor faça sugestões

objetivas no sentido de eliminar as deficiências neles existentes e observadas no decurso do seu exame.

Cabe ao auditor aplicar os procedimentos de auditoria adequados a cada caso, na extensão e profundidade necessária, até que se obtenha as provas materiais ou informações satisfatórias, comprobatórias para fundamentar o seu parecer.

3.3 Normas Relativas ao Parecer.

O parecer deve declarar se o exame foi realizado de acordo com as normas usuais de auditoria; se as Demonstrações Contábeis foram preparadas de acordo com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos e com uniformidade em relação ao exercício anterior.

Salvo declaração em contrário, entende-se que o auditor considera satisfatório os elementos contidos nas Demonstrações Contábeis examinadas e nas exposições informativas constantes das notas que as acompanham.

O parecer deve expressar a opinião do auditor sobre as Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto. Quando não se puder expressar opinião sem ressalvas sobre todos os elementos contidos nas Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas, devem ser declaradas as razões que motivaram esse fato.

3.4 Normas Brasileiras de Contabilidade. (Princípios e Convenções da Contabilidade Geralmente Aceitos em conformidade com a Lei das Sociedades por Ação - Lei nº 6.404/76; IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE - 1997).

Os Princípios de Contabilidade Geralmente aceitos são as normas resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos originados da Contabilidade de uso predominante no meio em que se aplicam, proporcionando interpretação uniforme das Demonstrações Contábeis.

Esses princípios acompanham a evolução da Técnica e da Doutrina Contábil, ficando, por conseguinte, sempre sujeitos às modificações que decorrem desse processo evolutivo.

É impossível que o auditor proceda ao exame em extensão e profundidade necessárias sem certifica-se de que as Demonstrações Contábeis foram elaboradas de acordo com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos.

3.4.1 Princípio da Entidade Contábil.

Este princípio determina que o Patrimônio da entidade não se confunde com o de seus sócios ou acionistas. Através deste princípio a entidade mantém a Contabilidade segregada das pessoas que as possuem, as operam ou que com ela estejam relacionadas. Portanto a Contabilidade é mantida para a empresa como uma entidade identificada, registrando os fatos que afetam o seu patrimônio e não o de seus titulares, sócios ou acionistas

3.4.2 Princípio da Continuidade das Entidades.

Este princípio que tem grande validade do ponto de vista prático, apresenta importantes conseqüências para a Contabilidade. De fato, se aceitarmos a hipótese de que a duração da empresa é indeterminada, a filosofia de avaliação a ser adotada deverá ser oposta àquela que adotaríamos no caso de liquidação da empresa, quando interessam os valores de liquidação do passivo e de realização do ativo.

Na hipótese de liquidação, descontinuidade ou alienação iminente da entidade, as Demonstrações Contábeis e suas Notas Explicativas deveriam expressar adequadamente a posição patrimonial da entidade na circunstância, em termos de valor atual realizável ou quando representará, em termos monetários a empresa para o comprador.

3.4.3 Princípio do Custo como Base de Valor.

Como princípio geralmente aceito, refere-se ao custo original. Na conceituação conservadora os elementos do Ativo entram nos registros contábeis pelo preço pago para adquirí-los ou fabricá-los. A não ser para aqueles elementos do Ativo sujeitos à amortização, depreciação ou exaustão, uma vez registrados, seu valor inscrito não é alterado, ressaltando-se ainda a regra conhecida como “ custo ou mercado o que for mais baixo” e os casos de reavaliação de Ativos previstos pelas legislações de alguns países.

3.4.4 Princípio do Denominador Comum Monetário.

O Patrimônio e as operações da entidade devem ser expressos na moeda em vigor no país, convertendo-se nestas as transações realizadas noutras moedas.

A moeda como denominador comum, permite que fatos heterogêneos de uma empresa sejam convertidos em números que possam ser somados ou subtraídos de forma a facilitar a expressão monetária de todas as operações, assim como, dos elementos representativos do Patrimônio da companhia.

3.4.5 Princípio da Realização da Receita.

Generalizando a receita é reconhecida no período contábil em que é realizada. A realização usualmente ocorre quando bens ou serviços são fornecidos a terceiros em troca de dinheiro ou de outro elemento do Ativo.

Este princípio admite reconhecer a receita em outros pontos do processo, inclusive antes da venda ou do fim da produção. Um caso típico é o de produtos sujeitos a processo natural de crescimento (produção de vinho, criação de gado, reservas florestais etc). Outro caso é constituído por contratos de longa duração, nos quais

podemos reconhecer a receita (e o lucro) de cada período numa base proporcional aos custos incorridos.

3.4.6 Princípio do Confronto das Despesas com a Receita e com os Períodos Contábeis.

Por intermédio deste princípio, a contabilidade reconhece a apuração do resultado através do confronto entre as receitas auferidas e as despesas incorridas, independentemente dos efetivos desembolsos e recebimentos de numerários, registrando-os no momento da ocorrência do fato gerador.

3.5 Convenções:

As convenções vêm restringir ou limitar ou mesmo modificar parcialmente o conteúdo dos princípios, definindo mais precisamente seu significado.

3.5.1 Convenção da Objetividade.

Esta convenção enuncia que entre um critério subjetivo de valor, mesmo ponderável, e outro objetivo, o contabilista deverá optar pela hipótese mais objetiva, ou seja, no sentido mais prático e profissional atual da objetividade. A contabilidade em linguagem de procedimentos quanto á sua relevância, preferirá os que puderem ser suportados por algum tipo de evidencia considerada objetiva (normas legais, documentos, doutrina contábil, consenso profissional etc).

3.5.2 Convenção da Materialidade.

Esta convenção reza que , a fim de não desperdiçar tempo e dinheiro deve-se registrar na contabilidade apenas os eventos dignos de relevância e na ocasião oportuna.

Não existe um sentido absoluto de materialidade, nem é possível fixar critérios numéricos precisos, em cada caso , para estabelecer a materialidade ou não de uma cifra portanto, do ponto de vista do usuário da informação contábil, é material a informação ou

cifra que , se não evidenciada ou mal evidenciada, poderia levá-lo a sério erro sobre a avaliação do empreendimento e de suas tendências.

3.5.3 Convenção do Conservadorismo.

Esta convenção consiste em que, por motivos de precaução, sempre que o contabilista se defrontar com alternativas igualmente válidas de atribuir valores diferentes a um elemento: do Ativo, da Receita , do Passivo e da Despesa, deverá optar pelo mais baixo para o Ativo e as Receitas e pelo mais alto para o Passivo e as Despesas com os devidos efeitos que esta decisão corresponder ao Patrimônio Líquido.

3.5.4 Convenção da Consistência.

A convenção da consistência nos diz que, uma vez adotado determinado processo, dentre os vários possíveis que podem atender a um mesmo princípio geral, ele não deverá ser mudado com demasiada freqüência, pois assim estaria sendo prejudicado a comparabilidade dos Relatórios Contábeis.

Esta convenção é válida, pois sua finalidade é reduzir a área de inconsistência entre relatórios de uma mesma empresa, contribuindo, de certa forma para um progresso mais rápido rumo à padronização e unificação contábeis dentro de um mesmo setor de atividade.

3.6 Normas Internacionais.

Duas normas de orientação elaboradas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC) merecem ser abordadas, pois expõe com segurança e propriedade muitos aspectos da Auditoria Internacional.

3.6.1 IFAC - Orientação sobre Auditoria Internacional - Nº 01 (Objetivo e Escopo da Auditoria de Demonstrações Contábeis).

Esta orientação descreve o objetivo e o propósito globais da Auditoria de Demonstrações Contábeis de uma entidade auditada por auditor independente. No seu conteúdo são tratados assuntos como: objetivos de auditoria, definição do termo "Demonstrações Contábeis", responsabilidade pelas Demonstrações Contábeis e escopo da Auditoria. Constituindo-se de um verdadeiro guia prático para a realização de futuras auditorias.

3.6.2 IFAC - Orientação sobre Auditoria Internacional - Nº 03 (Princípios Básicos que regem a Auditoria).

A seguinte norma descreve os princípios fundamentais que regem as responsabilidades profissionais do **Auditor** e devem ser aplicado sempre que uma auditoria estiver sendo executada.

Assuntos como: integridade, objetividade, independência, habilidade e competência por parte do **Auditor** são evidenciados com clareza, assim como, assuntos que versão sobre as seguintes matérias: documentação, planejamento, provas de auditoria, sistema contábil e controle interno, conclusões e relatórios da Auditoria constituindo-se de um verdadeiro manual de orientação sobre "Auditoria Internacional".

UNIFEA

4. CAPÍTULO III

A FUNÇÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE NO CONTEXTO BRASILEIRO

4. CAPÍTULO III

A Função do Auditor Independente no Contexto Brasileiro

4.1 Evolução Profissional.

A evolução da profissão de **Auditor Independente** no Brasil está estritamente ligada a regulamentação legal da profissão contábil no país.

Após anos de evolução histórica um fato merece destaque neste período de transição. A publicação do Decreto - Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 que trata das atribuições privativas dos contabilistas (art. 25, alínea c) e que são posteriormente descritas na Resolução nº 560/83, de 28 de outubro de 1983, do Conselho Federal de Contabilidade.

Podemos evidenciar, entre essas importantes atribuições as seguintes:

- Auditoria;
- Perícias Judiciais e Extrajudiciais;
- Assistência aos Conselhos Fiscais de Sociedade por Ações;
- Revisão de Balanços e contas em geral e revisão permanente ou periódica de escrita contábil
- Todos os demais trabalhos relacionados à Contabilidade.

No Brasil, a denominação consagrada é a de **Auditor Independente** para designar o contador que se dedica, como profissional liberal e independente à **Auditoria Externa**. A própria legislação brasileira - Leis nº(s): 4.728, 6.385 e 6.404 - refere-se a "auditores independentes", e ainda mais, define claramente sua vinculação à Contabilidade ao dizer, textualmente, "empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes".

Quando as formas de exercício da atividade do **Auditor Independente**, distinguimos as seguintes:(FRANCO, MARRA - 1992).

- Individualmente. O contabilista age sob sua responsabilidade e em nome individual, mesmo que na execução do trabalho conte com a colaboração de outros colegas, como assistentes ou auxiliares.
- Em participação com outros profissionais. Neste caso o profissional contábil divide a responsabilidade com outro ou outros colegas, participando com eles, em nome de todos, na execução de seus trabalhos.
- Através de organização que congregue vários profissionais, operando sob denominação social ou firma em nome coletivo. O Auditor Independente em conjunto com outros colegas constitui empresa de prestação de serviços profissionais de contabilidade. Neste caso tem a vantagem de poder contar com especialistas em cada setor profissional, oferecendo assim melhores serviços a seus clientes.

4.2 Motivos pelos quais uma empresa contrata um Auditor Externo.

Vários são os motivos que levam uma empresa a contratar um Auditor Externo entre eles destacamos os seguintes:(ALMEIDA - 1990)

- Obrigação legal (Companhias Abertas e quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro de Habitação);
- Imposição de Normas Internacionais de um banco para ceder empréstimos;
- Como medida de Controle Interno tomadas pelos acionistas, proprietários e administradores da empresa;

- Imposição de um fornecedor para financiar a compra de matéria prima;
- A fim de atender exigências do próprio Estatuto ou Contrato Social da Companhia ou Empresa;
- Para efeito de compra da empresa (o futuro comprador necessita de uma auditoria a fim de determinar o valor contábil correto do Patrimônio Líquido da empresa a ser comprada);
- Para efeito de Incorporação da empresa. Conforme determina o art. 227 da Lei nº 6.404/76. "Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe sucede em todas os direitos e obrigações.

§ 1º. A assembléia geral da companhia incorporada, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar aumento de Capital Social a ser subscrito e realizado pela incorporada pela versão do seu Patrimônio Líquido, e nomear os peritos que os avaliarão."

- Para efeito de fusão de empresas. (art. 228 da Lei nº 6.404/76). Art.228 " A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhe sucederá em todos os direitos e obrigações.

§ 1º. A assembléia geral de cada companhia, se aprovar o protocolo de fusão, deverá nomear os peritos que avaliarão o Patrimônio Líquido das demais sociedades."

- Para fins de cisão da empresa. (art. 229 da Lei da Sociedade por Ação). A cisão é a operação pela qual a empresa transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a empresa cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo - se o seu Capital, se parcial a distribuição.(BULGARELLI - 1991)

• Para fins de consolidação das Demonstrações Contábeis. (art. 249 da Lei nº 6.404/76). A consolidação é obrigatória para a companhia aberta que tiver mais de trinta por cento (30%) do valor do seu Patrimônio Líquido representado por investimento em sociedades controladas.(BULGARELLI - 1991)

4.3 A Função Social do Auditor Independente no Brasil.

O **Auditor Independente** tem uma função social de relevância, em face de sua atuação na defesa de interesses coletivos e como defensor da equidade e justiça, na apuração de corretas prestações de contas. Daí a necessidade de conquistar confiança e respeitabilidade, que deve resguardar e manter, a qualquer preço.

Essa função social, que há muito existia em todos os países desenvolvidos, já está florescendo no Brasil, como decorrência do desenvolvimento do mercado de capitais, cuja a legislação prevê a interferência do auditor independente para opinar sobre os Balanços das companhias que procedam a emissão e colocação pública de ações.

Para que essas ações sejam negociadas nesses Mercados (Bolsa de Valores e Mercado de Balcão),as Companhias Abertas devem cumprir uma série de normas quanto a: (FRANCO,MARRA - 1992)

- Natureza e periodicidade de informações a divulgar;
- Forma e conteúdo dos relatórios de administração e Demonstrações Contábeis;
- Padrões contábeis, Relatórios e Parecer de Auditores Independentes;
- Informações prestadas por Diretores e Acionistas controladores, relativos à compra, permuta ou venda de ações emitidas pela companhia, sociedades controladas e controladoras;

- Divulgação de deliberações de Assembléia de Acionista, órgãos de administração de fatos relevantes que possam influir de modo ponderável na decisão de vender e comprar ações, por parte do investidores.

O registro na Comissão de Valores Mobiliários é obrigatório e implica em enviar e manter atualizado um prospecto de informações econômicas e financeiras, que permita acesso aos investidores avaliar as condições atuais e perspectivas futuras da companhia.

Por sua vez há uma crescente responsabilidade do Auditor Independente, pois do seu trabalho depende a defesa do interesse de milhões de pessoas, muitas das quais podem, ser pequenos e modestos investidores, que não possuem meios para fiscalizar a atuação dos administradores da sociedade, a não ser através do trabalho do Auditor Independente.

5. CAPÍTULO IV

CONTROLE INTERNO

5. CAPÍTULO IV

Controle Interno

5.1 Definição e Objetivo.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto de Contadores Públicos Certificados afirma que o significado de **Controle Interno** é bem amplo podendo ser definido e caracterizado como segue:

“O controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus Ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o segmento das políticas administrativas prescritas”.

Do próprio conceito de controle interno pode-se estabelecer certa distinção entre **Controles Contábeis e Controles Administrativos**.(ATTIE - 1984)

Os Controles Contábeis englobam o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a salvaguarda do patrimônio e propriedade de registro contábeis. Podemos apontar como exemplos de controles contábeis:

- sistemas de conferência, aprovação e autorização;
- controles físicos sobre Ativos;
- Um sistema de registro adequado; (A existência de um plano de contas para facilitar o registro e preparação das Demonstrações Contábeis e a utilização de um manual descritivo do uso de contas).

Os Controles Administrativos compreendem o plano de organização, bem como os métodos e procedimentos relacionados

com a eficiência das operações, voltada para as políticas de negócios da companhia. São exemplos de controles administrativos:

- Controle de qualidade;
- Treinamento de pessoal;
- Análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
- Análises das variações entre os valores orçados e os incorridos;

O **Controle Interno** em síntese tem como objetivos:(ATTIE - 1984)

- A comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- Prevenção de fraudes e, em caso de ocorrência das mesmas, possibilidade de descobri-las o mais rapidamente possível e determinar sua extensão;
- Localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao registrarem-se as operações;
- Estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância que se exerce através dos relatórios internos;
- Salvar os Ativos e, de maneira geral, obter um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais do negócio.

5.2 Princípios Fundamentais do Controle Interno.

Os princípios de **Controle Interno** usualmente mencionados na literatura especializada na verdade correspondem a medidas que devem ser adotadas em termo de política, sistemas e organização. Via de regra são os seguintes:(ATTIE - 1984)

- A responsabilidade deve ser determinada. As atribuições dos funcionários da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização;

- A contabilização e as operações propriamente ditas devem ser segregadas. A segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos Ativos e aos registros contábeis, devido ao fato dessas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno;
- A empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus Ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. Este procedimento visa detectar desfalques de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de Ativos;
- Todas as instruções devem ser por escrito. A empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas (formulários internos e externos, destinações dentro do organograma da empresa destes formulários, evidências das execuções dos procedimentos internos de controle e procedimentos internos dos diversos setores da empresa);
- Se possível, deve haver rotação entre funcionários designados para cada trabalho. A rotação reduz as oportunidades para que se cometam fraudes e, freqüentemente, resulta em novas idéias de sistemas operacionais;
- Deve existir um sistema de revisão e avaliação independente das normas, operações e registros da empresa por uma pessoa encarregada que exerça essas atividades (Auditor Externo).

5.3 A Influência do Sistema do Controle Interno no Trabalho do Auditor Independente.

É necessário o estudo e a avaliação do Controle Interno, porque da confiança que nele se obtiver dependerá todo o enfoque da Auditoria Externa.

Um enfoque de estudo do controle interno pode ser aquele que analisa os sistemas básicos existentes em qualquer companhia, como por exemplo, sistemas de compras, vendas, estoques, produção inclusive folha de pagamento. Um outro enfoque dado por alguns auditores externos é de que todo estudo deve ser feito através dos recebimentos e pagamentos que, na verdade, abrange todas as operações de uma entidade.

A verdade é que qualquer um dos enfoques escolhidos para o estudo levará o Auditor Independente a considerar que qualquer função, dentro dos sistemas, não existe isoladamente, pois o sistema de compras se inter-relacionará com o sistema de produção que, por sua vez, afetará também o sistema de vendas e assim sucessivamente.

Notadamente a amplitude e a natureza de um trabalho de auditoria externa são fundamentalmente influenciados pelo sistema de controle interno em uso; logo, o programa de auditoria poderá ser adaptado em decorrência desse sistema de controle interno: (MOTTA - 1992)

- Escolha dos procedimentos e técnicas de auditoria a serem aplicados;
- Escolha da data mais adequada em que devam ser aplicados tais procedimentos e técnicas;
- Aumento ou redução de limite de aplicação de procedimentos e técnicas escolhidas;

Em sendo o controle interno insatisfatório, os procedimentos escolhidos serão todos aqueles aplicáveis nas circunstâncias, procurando atingir o máximo possível os saldos sob exame, em data próxima do Balanço Patrimonial ou na própria data do encerramento do exercício.

E finalmente se o controle interno de uma companhia for satisfatório serão escolhidos procedimentos mínimos numa extensão reduzida e em data anterior à do Balanço Patrimonial porque tal controle interno permitirá a movimentação do saldo da conta da data do exame até a data do encerramento do exercício, reduzindo dessa forma o tempo gasto na finalização do trabalho da auditoria externa.

5.4 A Relação do Controle Interno com a Auditoria Externa.

A Auditoria Externa é o exame das Demonstrações Contábeis feito com o propósito de expressar uma opinião sobre a propriedade com que as mesmas apresentam a Situação Patrimonial e Financeira de uma empresa e o resultado das operações no período em exame.

Nas normas usuais de auditoria relativas à execução do trabalho, o Auditor Independente deve efetivar o levantamento do Sistema Contábil e de Controle Interno, avaliar o grau de confiabilidade e, baseado neste, estabelecer a extensão dos procedimentos de auditoria e o momento de sua aplicação.

Para uma avaliação aprofundada do Controle Interno, o auditor externo deve abranger em seu exame o plano de organização e a divisão de responsabilidades, os sistemas de autorizações, procedimentos de registros e elaboração de relatórios, a eficiência com que as normas e procedimentos estabelecidos estão sendo seguidos.(ATTIE - 1984)

Após a avaliação, se decidir que o sistema existente é bom e que se pode confiar nos resultados, tende-se a reduzir a extensão dos testes. A existência de um bom Sistema de Controle Interno aumenta a confiança do Auditor Independente quanto à exatidão dos registros contábeis e à veracidade de outros documentos e informações internas.

Por outro lado, se a avaliação identificar fraquezas do controle interno, pode o Auditor Externo fazer recomendações mais valiosas e relativas à administração para que providenciem as medidas corretivas consideradas apropriadas.

Portanto o exame e a avaliação do Controle Interno existentes na entidade são básicos para que, em função da confiança que nele se possa depositar se determine a extensão dos testes à qual os procedimentos de auditoria serão aplicados.

6. CAPÍTULO V

**OS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA MAIS UTILIZADOS
PELO AUDITOR EXTERNO**

6. CAPÍTULO V

OS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA MAIS UTILIZADOS PELO AUDITOR EXTERNO

Os Procedimentos de Auditoria são um conjunto de investigações empregadas pelo Auditor visando colher as evidências que lhe proporcione atestar a fidedignidade das Demonstrações Contábeis.

Estes Procedimentos de Auditoria não são provas em si, pois elas proporcionam a obtenção das provas necessárias para o Auditor Independente emitir um parecer bem fundamentado.

A discussão dos Procedimentos de Auditoria relaciona-se com o processo de obtenção de evidências, e, portanto no universo de procedimentos utilizados pelo Auditor Externo podemos ressaltar as características peculiares e precauções a observar de cada uma quando da sua aplicação. (CARDOZO - 1995)

6.1 EXAME E CONTAGEM FÍSICA.

O Auditor Externo examina pessoalmente o bem, constatando a sua existência. Ao ver o bem, o Auditor avalia a sua condição de uso, ou seja, se realmente está produzindo e se está bem conservado.

A efetividade de aplicação desta técnica é limitada a bens corpóreos ou que possam ser objeto de qualquer prova tangível de sua existência, portanto, **o exame físico compreende a contagem, a identificação, a verificação de pleno uso e a qualidade do bem.**

6.2 CIRCULARIZAÇÃO.

A Circularização é o processo pelo qual o Auditor Externo obtém uma declaração escrita junto a fontes externas da empresa. Este tipo de técnica tem como objetivo reunir evidências verídicas dos saldos das contas a receber e a pagar, saldos bancários, contas de

empréstimos, estoques em poder de terceiros, cobertura de seguros e credores em geral.

Podemos classificar esta técnica em dois tipos:

- **Circularização Positiva** : Caracteriza-se pelo fato do Auditor Independente sempre esperar receber uma respostas, confirmando, ou não, o saldo ou posição demonstrada.
- **Circularização Negativa** : É aquela que prevê resposta em caso de discordância da fonte externa em relação ao saldo ou posição informada.

6.3 CONFERÊNCIA ARITMÉTICA.

Este tipo de técnica traz importante contribuição para o processo de formação da opinião do Auditor. Um erro de adição pode afetar invariavelmente duas ou mais contas podendo portanto encobrir uma tentativa de fraude nas Demonstrações Contábeis.

6.4 INSPEÇÃO DE DOCUMENTOS.

É a técnica pela qual o Auditor Independente se utiliza no sentido de examinar a veracidade documental das transações.

O Auditor ao empregar essa técnica tem com objetivo provar:

1. se a documentação apresentada é autêntica, adequada as situações operacionais da entidade e se está em nome da empresa;
2. se há relação entre a data do documento e a do registro contábil;
3. se a contabilização da transação está registrada corretamente;
4. se a transação foi autorizada em conformidade com as Normas de Controle Interno em vigor;

5.e se a transação está enquadrada nas atividades normais da empresa.

Enfim, estando o Auditor Externo em contato com os documentos da empresa, fica mais fácil identificar situações problemáticas com certa antecipação devido ao fato do Auditor adquirir conhecimentos importantes sobre os negócios usuais realizados pela entidade.

6.5 AVERIGUAÇÃO.

Esta técnica de auditoria consiste em fazer perguntas e obter respostas favoráveis à elucidação de certas questões, que podem conduzir a um desenvolvimento em profundidade dos exames ou, em sentido oposto, à não realização de determinados testes de auditoria. É uma ação recomendável fazer perguntas ao pessoal do cliente sobre quaisquer aspectos ou questões acerca dos quais o Auditor Independente tenha dúvida ou queira simplesmente confirmar seu pensamento a respeito deles.

6.6 CORRELAÇÃO.

Os dados fornecidos pela Contabilidade de forma coesa, inter-relacionados podem merecer a confiança do Auditor Externo. Algumas relações como: volume de vendas a prazo e o valor de contas a receber de clientes, Custo de Mercadorias Vendidas e a quantidade em estoque de mercadorias, Depreciação e Ativos Tangíveis são naturais, e portanto, caso o Auditor não as encontre poderá investigar mais profundamente a questão.

7. CAPÍTULO VI

A IMPORTÂNCIA DOS PAPÉIS DE TRABALHO PARA A EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA EXTERNA

7. CAPÍTULO VI

A Importância dos Papéis de Trabalho para a Execução dos Serviços de Auditoria Externa

7.1 Definição e Finalidade.

Papéis de Trabalho são importantes instrumentos usados pelos Auditores Independentes; caracterizam-se por ser elos de ligação entre os registros da empresa e os relatórios de auditoria. Comprovadamente qualquer trabalho de Auditoria Externa envolve a preparação sistemática de uma série de Papéis de Trabalho de forma e conteúdo tais que o Auditor Independente possa, a partir dos mesmos, preparar o relatório sobre as condições financeiras e sobre as operações da companhia. (MOTTA - 1992)

O Auditor Externo no exercício de seu trabalho deve colher evidências consistentes através de testes, observações, inquéritos e confirmações com a finalidade de obter bases suficientes para expressar sua opinião sobre os Relatórios Contábeis, Administrativos e Financeiros em exame.

Para constituir essas bases é necessário por parte do Auditor Independente o exame dos Papéis de Trabalho que podem tomar a forma de reconciliação bancária, análise das contas do Razão, resumo de Atas, Organogramas, planta de fábrica, projetos etc. Outros exemplos que podem tomar a forma de programas de auditoria são questionários sobre Controles Internos, confirmação de listas de clientes, notas, documentos etc.

Em síntese o Auditor Externo tem a base para as conclusões que apresentará em seus relatórios, evidências da extensão de seus exames e prova de zelo profissional aplicado em suas investigações, pois os papéis de trabalho englobam parte importante de suas

certezas para demonstrar o trabalho feito, os métodos e procedimentos seguidos e as conclusões a que se chegou.

7.2 Propósitos dos Papéis de Trabalho.

Os Papéis de Trabalho são preparados tendo em vista os seguintes objetivos:(MOTTA - 1992)

- Facilitar a preparação do relatório. Os Papéis de Trabalho facilitam a elaboração do relatório, pois constituem as fontes para o auditor externo obter os dados e conclusões que serão sumarizados no seu relatório, o qual pode assumir uma variedade de forma, dependendo dos propósitos da auditoria independente.
- Coordenação e organização do trabalho de auditoria. O auditor independente responsável pela auditoria deve orientar os seus assistentes para preparar um papel separado para cada ítem em exame e distribuir entre os assistentes a incumbência de conferir os trabalhos uns dos outros. Quando a auditoria externa cobre diversas filiais, unidades ou departamentos de uma empresa, os papéis de trabalho preparados de maneira uniforme são de grande utilidade na consolidação das informações sob exame.
- Explicação em detalhes. Desde que os relatórios de auditoria sejam preparados a partir dos papéis de trabalho, segue que eles devem explicar em detalhes as conclusões apresentadas nos relatórios.
- Prover o registro histórico permanente. Os papéis de trabalho também têm o propósito de prover um registro histórico permanente dos dados examinados e dos procedimentos de auditoria aplicados. Certas informações da entidade auditada, como índices econômicos de liquidez, de lucratividade, devem ser registrados nos papéis de trabalho, para comparações em auditorias posteriores como uma

forma de medir o desempenho e potencial da companhia e sua administração.

- Atuar como guia em auditoria subsequente. Os papéis de trabalho são utilizados ainda como modelo para auditorias subsequentes, que permitem o aprimoramento das técnicas aplicadas através da análise da objetividade de um papel preparado em um ano e sua adequação a alguma nova situação encontrada no ano seguinte. Portanto servindo de ponto de partida na preparação de outro, com a eliminação de dados desnecessários e irrelevantes para a auditoria como um todo.

7.3 Principais Papéis de Trabalho.

Existem inúmeros tipos e variedades de papéis de trabalho, que poderiam ser agrupados por uma questão de planejamento em certas categorias gerais, na qual destacamos:(FRANCO, MARRA - 1992)

1. Balancetes das Contas. Os balancetes para que tenham validade para a auditoria externa deverão eles ser confrontados com os registros que lhe deram origem, pois servirão de base para a seleção e programação das contas a serem examinadas, inclusive para definir os limites que deverão ser adotados nos diversos testes de auditoria.
2. Programas de Auditoria. O programa de auditoria apresenta o guia a ser seguido pelo auditor externo na execução de seu trabalho e deve ser preparado respaldado na avaliação do controle interno destacando os problemas específicos encontrados em cada tipo de companhia.

Em seu conteúdo deve conter uma breve e objetiva descrição das características da conta, registro ou departamento sob exame e depois os passos a serem seguidos dentro de uma seqüência lógica que facilite a execução do trabalho.É recomendável incluir a conclusão dos exames como parte final do próprio programa.

3. Análise dos diversos documentos internos e externos da empresa auditada.

Podemos destacá-los, como: informações sobre as confirmações expedidas e as respostas obtidas (circularização); cópias dos estatutos da empresa e das sucessivas alterações; organograma da empresa; cópias de contratos de aluguel e leasing; cópias ou extratos de Atas das Assembléias Gerais; reuniões do Conselho de Administração e da Diretoria; folha de pagamento dos funcionários; folha de trabalho referentes a problemas com impostos (incluindo o cálculo da provisão para o imposto de renda). Além desses há uma infinidade de papéis de trabalho que poderão ser examinados pelo auditor independente que poderá examiná-los no decorrer de seu trabalho.

4. Ajustes de auditoria. Em resumo são os papéis de trabalho que identificam as diferenças contábeis encontradas durante os trabalhos de auditoria externa, ou seja, erros de cálculos, de lançamentos, de interpretação etc.

5. Relação, análise e folha de cálculos e extratos diversos. São papéis de trabalho preparados para suportar os números contabilizados, como os casos de relação de venda e de compras; análise das provisões e folha de cálculos de depreciação do custo; extratos de questionários, súmulas de contratos, memorandos, agendas e outros papéis descritivos etc.

7.4 Revisão dos Papéis de Trabalho.

O seu objetivo principal é garantir que o serviço seja executado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas.

Evidenciamos alguns pontos que merecem ser observados na revisão dos papéis de trabalho:(ALMEIDA - 1990)

- Se todos os programas de auditoria foram completados e assinados;
- Se as falhas de controle interno foram consideradas no decorrer dos trabalhos;
- Se as análises específicas foram adequadamente preparadas;
- Se todos os papéis de trabalho foram codificados e se existe uma perfeita relação entre eles e as Demonstrações Contábeis;

Se os desvios dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos ou inconsistências na aplicação desses princípios foram considerados no parecer do auditor externo;

Normalmente os papéis de trabalho devem ter a assinatura de quem os preparou e de quem os revisou. A revisão deve ser feita no escritório do cliente, à medida que as áreas são completadas e antes da emissão do parecer. Caso os papéis de trabalho não estejam adequados ou forem omitidos procedimentos de auditoria, o revisor deve tomar nota em folha à parte. Logo o exercício da revisão dos papéis de trabalho é um excelente instrumento para o treinamento e avaliação de auditores independentes.

USFEAD

8. CAPÍTULO VII
PARECER

8. CAPÍTULO VII

RELATÓRIOS DE AUDITORIA

8.1 INTRODUÇÃO

A terminologia "Parecer" é a normalmente utilizada no Brasil e recomendada pelos órgãos de classe dos Auditores devendo-se evitar o uso de expressões tais como: Certificado, Atestado etc.

Para atingir seu objetivo como fonte de informação sobre o estado patrimonial e os resultados da entidade auditada, o relatório deve ser redigido de forma clara, concisa, objetiva e imparcial, bem como isento de erros de redação que possam macular o bom conceito do profissional que o emite. Desnecessário é dizer, também, que o relatório deve ser fiel e completo, ou seja, deve relatar com fidedignidade os trabalhos executados e os fatos observados, tomando o necessário cuidado para não emitir fatos relevantes, cuja omissão possa trazer prejuízos a terceiros, e pelos quais o Auditor venha a ser responsabilizado. (FRANCO, MARRA - 1992).

O Parecer - Padrão ou Limpo compreende dois parágrafos, a saber: (ALMEIDA - 1990)

- 1º parágrafo: denominado "**âmbito do exame**". Nesse parágrafo o Auditor descreve a natureza do exame.
- 2º parágrafo: denominado "**opinião**". Nesse parágrafo o Auditor expressa as suas conclusões sobre as Demonstrações Contábeis examinadas.

Entretanto, pode ocorrer a inclusão de um parágrafo "**intermediário**" onde o Auditor realiza seus comentários ou referências a uma Nota Explicativa das possíveis divergências ou

discordâncias em relação as Demonstrações Contábeis ou ao trabalho realizado.

8.2 Parecer sem Ressalva.

O Parecer sem Ressalva é emitido quando as Demonstrações Contábeis da empresa examinada pelo Auditor Externo representam adequadamente a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações de acordo com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos aplicados em base uniformes. (ATTIE - 1984)

Este parecer é composto de três parágrafos, o primeiro denominado de **alcance** da auditoria onde o Auditor Independente descreve as demonstrações examinadas e a finalidade do exame, o segundo denominado parágrafo **intermediário**, em que o Auditor Externo descreve a forma e as condições que o trabalho foi executado e o terceiro é denominado parágrafo da **opinião** no qual o Auditor declara se, em sua opinião, as Demonstrações Contábeis examinadas foram preparadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

8.3 Parecer com Ressalva.

O Parecer com Ressalva é emitido quando um ou mais de um valor das Demonstrações Contábeis não refletem adequadamente a posição correta, de acordo com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, ou quando o Auditor não consegue obter evidências adequadas que permitam a comprovação desses valores.(ATTIE - 1984)

Nos Pareceres com Ressalva , ou mesmo no Parecer Adverso ou no Parecer com Negativa de Opinião, geralmente mais parágrafos **intermediários** fazem-se necessário para esclarecer os motivos ou razões relevantes da ressalva, ou da opinião adversa ou mesmo da negativa de opinião.

Na redação da ressalva é recomendado o uso das seguintes expressões: “ Ressalvando...”, “Exceto quanto ...”, “Com exceção de” ou similares. A utilização da expressão “Sujeito a ...” é considerada adequada apenas nos casos em que exista incerteza quanto ao resultado final de assunto pendente de definição.(ALMEIDA - 1990)

Os seguintes fatos podem ocasionar Parecer com Ressalva do Auditor: (FRANCO,MARRA - 1990)

- Falta de comprovantes suficientes ou válidos;
- Restrição ao alcance do exame;
- Afastamento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade;
- Mudança nos princípios, ou método de sua aplicação, de um período para outro.
- e, Incertezas.

8.4 Parecer Adverso.

O Parecer Adverso é emitido quando o Auditor Independente possui informação suficiente para formar a opinião de que as Demonstrações Contábeis não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações ou as origens e aplicações de recursos de acordo com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos.

O Parecer Adverso ocorre quando o Auditor conclui que a transação é tão importante que não justifica a simples emissão de um Parecer com Ressalvas.(ALMEIDA - 1990)

Quando o Auditor Externo emite parecer adverso, deve revelar em parágrafo especial **intermediário**(ou em vários se necessário): (FRANCO, MARRA - 1992)

- a) todas as razões fundamentais para dar parecer adverso;
- b) os efeitos principais dessas razões no estado patrimonial e financeiro da entidade, nos resultados de seu exercício e no

capital circulante da entidade, se tais efeitos não puderem ser determinados, o Auditor Independente deve revelar o fato.

8.5 Parecer com Negativa de Opinião.

O Parecer com Negativa de Opinião declara que o Auditor Externo não expressa opinião sobre as Demonstrações Contábeis.

A negativa de opinião geralmente é adequada quando o Auditor Independente não teve condições de realizar um exame que compreende-se o alcance necessário para que ele pudesse reunir os elementos de juízo suficientes para permitir-lhe formar uma opinião sobre as Demonstrações Contábeis objeto de seu exame.

Como regra geral, esta impossibilidade de expressão de opinião do Auditor Externo é resultante dos seguintes aspectos: (ATTIE - 1984)

- limitação imposta ao objetivo do exame;
- existência de fato que afete consideravelmente a posição patrimonial e financeira ou resultado das operações;
- existência de incerteza substancial em relação ao montante de um ítem impedindo ao Auditor Independente a formação de opinião sobre as Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto; e
- preparação de Demonstrações Contábeis não auditadas.

8.6 Parecer Parcial.

Em certos casos na impossibilidade de manifestar-se sobre as Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto, nada impede que o Auditor Externo expresse sua opinião sobre uma parte delas, com as quais o Auditor Independente esteja de acordo.

No entanto o Auditor Independente pode ser contratado especificamente para opinar sobre determinados itens do patrimônio, como, por exemplo, os Estoques, os Créditos por Duplicatas, Situação Bancária, os Débitos a Fornecedores etc.

Quando ocorrer este fato, o Auditor Externo precisa expressar claramente em seu Parecer que não há intenção de ser dada uma opinião global sobre as Demonstrações Contábeis, indicando que esses comentários se limitam aos itens específicos com os quais o Auditor Independente esteja de acordo.

8.7 Demonstrações Contábeis Não Auditadas

Quando nenhuma auditoria foi executada ou quando os Procedimentos de Auditoria realizados foram insignificantes nas Demonstrações Contábeis com as quais o Auditor Externo esteja de alguma forma ligado, é necessária a posição em cada página de forma clara e inequívoca, de que as Demonstrações Contábeis não foram auditadas independente de serem ou não acompanhadas de comentários do Auditor Independente. (ATTIE - 1984)

Sobre o assunto, diz a Resolução 700/91 do C.F.C (Conselho Federal de Contabilidade):

“11.3.11. - Demonstrações Contábeis Não Auditadas.

11.3.11.1 - Sempre que o nome do Auditor estiver, de alguma forma associado com demonstrações ou informações contábeis que ele não auditou, estas devem ser claramente identificadas como “não auditadas”, em cada folha do conjunto.

11.3.11.2 - Em havendo emissão de relatório, este deve conter a indicação de que o Auditor não está expressando opinião sobre as referidas Demonstrações Contábeis”.

Uma Demonstração Contábil não auditada poderá ser apresentada em conjunto com uma auditada, unicamente para fins comparativos. Neste caso: (FRANCO, MARRA - 1992)

- deverão ser marcados “não auditadas” e serem acompanhadas de abstenção de opinião;

- se o período corrente foi auditado e o anterior não, o Auditor Externo deverá incluir um parágrafo separado, abstendo-se de dar opinião sobre a demonstração anterior;
- se o período anterior foi auditado e o corrente não, o Auditor Independente deverá abster-se de dar opinião sobre o ano corrente. Adicionará, em um parágrafo separado:
 - que as demonstrações do ano anterior estão sendo apresentadas para fins de comparação; que foram auditadas anteriormente, indicando a data e tipo da opinião, que não aplicou nenhum Procedimento de Auditoria após a data do parecer.

8.8 Eventos Subseqüentes.

A data do parecer do Auditor Independente é a do término de todos os procedimentos importantes de auditoria, que, na maioria dos casos, coincide com o encerramento dos trabalhos de campo. (WADDELL - 1977).

Até a conclusão do exame pelo Auditor Externo, podem ocorrer eventos ou transações que pela sua relevância, influam substancialmente na posição patrimonial e financeira da empresa, sendo indispensável portanto, que esses fatos ou eventos sejam considerados na apreciação das Demonstrações Contábeis examinadas.

Existem dois tipos de eventos subseqüentes: (FRANCO, MARRA - 1992)

1. os eventos que fornecem prova adicional com respeito as condições existentes na data do Balanço, os quais exigem que as Demonstrações Contábeis sejam ajustadas às mudanças resultantes dessa prova;

2. os eventos que fornecem prova com respeito as condições que não existiam na data do Balanço, os quais não determinam que as Demonstrações Contábeis sejam ajustadas por tais eventos. Neste caso, pode ser necessária uma revelação a fim de evitar que as Demonstrações Contábeis sejam desorientadoras.

Portanto, o Auditor Independente deve levar em consideração os eventos subseqüentes e exigir, quando necessário, os ajustes das contas ou a inclusão de Notas Explicativas sobre assuntos considerados indispensáveis à adequada interpretação das Demonstrações Contábeis. Nos casos, em que as Demonstrações Contábeis sejam omissas quanto ao efeito dos eventos subseqüentes, o Auditor Externo necessita fazer a correspondente ressalva e a inclusão no parecer.

CONCLUSÃO

181770

9. CONCLUSÃO

A Auditoria Externa é uma modalidade da Auditoria. Assunto complexo e amplo com suas especificidades e normas próprias tanto na pessoa do Auditor Independente como no tema em pauta.

O conjunto de leis, procedimentos de auditoria, normas internacionais, normas internas da empresa auditada, papéis de trabalho utilizados pelo Auditor Externo são assuntos que se relacionam e se integram visando a formação do Parecer por parte do Auditor Independente.

Logo é fácil perceber quão importante é o Auditor Independente dentro de todo o processo, pois sem a sua coerência, perspicácia, respeito e fidelidade as suas funções, de nada valeria os métodos utilizados pela Auditoria para detectar fraudes, desvios e erros contidos nas Demonstrações Contábeis.

Portanto, o fim principal da Auditoria Externa é a confirmação dos registros contábeis e conseqüentes Demonstrações Contábeis. Na realização de seus objetivos ela contribui para confirmar os próprios fins da Contabilidade, pois avalia a adequação dos registros, dando a administração, ao fisco e aos acionistas e financiadores do patrimônio a convicção que as Demonstrações Contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em determinado período.

10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- * ATTIE, William. Auditoria: Conceitos e Aplicações, 2ª.edição, São Paulo, Editora: Atlas, 1984.
- * ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: Um Curso Moderno e Completo, 4ª. edição, São Paulo, Editora: Saraiva, 1990.
- * BULGARELLI, Waldírio. - Manual das Sociedades Anônimas, 6ª. edição, São Paulo, Editora: Atlas, 1991
- * **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, Normas de Auditoria: Resolução C.F.C nº 700/91 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis; Resolução C.F.C nº 700/91 - Normas Profissionais de Auditor Independente, 2ª. edição, Rio de Janeiro, C.F.C, 1991.
- * CARDOZO, Júlio Sérgio S. - Procedimentos de Auditoria. in Revista Brasileira de Contabilidade, nº 91, 1995.
- * FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil, 2ª edição, São Paulo, Editora: Atlas, 1992.
- * IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R. ;Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, 4ª edição, rev. Atual, São Paulo, Editora: Atlas, 1997.
- * MOTTA, João Maurício. Auditoria : Princípios e Técnicas, 2ª edição, São Paulo, Editora: Atlas, 1992.
- * OLIVEIRA, Juarez de. Lei de Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76 de 15/12/1976), 13ª edição ampl. e atual, São Paulo, Editora: Saraiva, 1994.
- * WADDEL, Harold R. ;Auditoria Independente Aplicada, 1ª.edição, São Paulo, Vol. 1, Editora: Atlas, 1977.

11. ANEXOS

ANEXO I**PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES****PARECER SEM RESSALVA****DESTINATÁRIO**

Examinamos os balanços patrimoniais da ABC S.A., levantados em 31 de dezembro de 19XX e 19XX, e as demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos relativas aos anos findos naquelas datas. Nosso exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e, conseqüentemente, inclui as provas nos registros contábeis e outros procedimentos de auditoria que julgamos necessários nas circunstâncias.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras acima citadas representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da ABC S.A. em 31 de dezembro de 19XX e 19XX, os resultados de suas operações e as origens e aplicações de seus recursos correspondentes aos anos findos naquelas datas, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados com uniformidade.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor - responsável técnico

Contador - N°

de Registro no C.R.C

Nome da empresa de auditoria

N° do C.R.C

ANEXO II
PARECER DO AUDITORES INDEPENDENTES

PARECER COM RESSALVA

DESTINATÁRIO

Examinamos os balanços patrimoniais da ABC S.A., levantados em 31 de dezembro de 19XX e 19XX, e as demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos relativas aos anos findos naquelas datas. Nosso exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e, conseqüentemente, inclui as provas nos registros contábeis e outros procedimentos de auditoria que julgamos necessários nas circunstâncias.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras acima citadas representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da ABC S.A. em 31 de dezembro de 19XX e 19XX, os resultados de suas operações e as origens e aplicações de seus recursos correspondentes aos anos findos naquelas datas, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados com uniformidade, exceto pela mudança no método de avaliar os estoques explicado na nota 2.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor - responsável técnico

Contador - Nº de Registro no C.R.C

ANEXO III**PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES****PARECER ADVERSO****DESTINATÁRIO**

Examinamos os balanços patrimoniais da ABC S.A., levantados em 31 de dezembro de 19XX e 19XX, e as demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos relativas aos anos findos naquelas datas. Nosso exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e, conseqüentemente, inclui as provas nos registros contábeis e outros procedimentos de auditoria que julgamos necessários nas circunstâncias.

A variação cambial sobre os empréstimos em moeda estrangeira está sendo contabilizada pela companhia somente por ocasião do pagamento ao credor no exterior. Em nossa opinião, essa prática está em desacordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, os quais requerem que a variação cambial seja registrada no regime de competência, ou seja, no ano em que houve a mudança na taxa de câmbio.

Devido ao afastamento dos princípios de contabilidade geralmente aceitos e com efeito relevante sobre as demonstrações financeiras acima citadas não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da ABC S.A. em 31 de dezembro de 19XX e 19XX, nem os resultados de suas operações, nem as origens e aplicações de seus recursos correspondentes aos anos findos naquelas datas, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Local e data

Assinatura - Auditor (Contador) - nº de Registro do C.R.C

ANEXO IV**PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES****PARECER COM NEGATIVA DE OPINIÃO****DESTINATÁRIO**

Examinamos os balanços patrimoniais da ABC S.A., levantados em 31 de dezembro de 19XX e 19XX, e as demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos relativas aos anos findos naquelas datas. Nosso exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e, conseqüentemente, inclui as provas nos registros contábeis e outros procedimentos de auditoria que julgamos necessários nas circunstâncias, com exceção do mencionado no parágrafo seguinte.

De acordo com instrução da ABC S.A., não observamos os levantamentos dos inventários físicos dos estoques em 31 de dezembro de 19XX e 19XX.

Devido ao limite do escopo do nosso exame de estoques, conforme mencionado no parágrafo precedente, os quais em nossa opinião, são materiais em relação às demonstrações financeiras, não expressamos uma opinião sobre as demonstrações financeiras da companhia.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor - responsável técnico

Contador - N° de Registro no C.R.C

13 FEB 70

Reg. 900/99	UFC/BC DAL/3C	Chamada 657
Autor Vasconcelos, Adria no L. de		V331a ex. 2
Título Auditoria externa.		CC-204

Devolver em	Nome do Lector e N.º Matrícula
27 JUN. 2000	Eveldo Fernandes 930701000

Autor Vasconcelos, Adriano Lopes de
 Título Auditoria externa.

Nº de Registro 900/99
 Nº de Chamada 657
 V331a
 ex. 2
 CC-204