



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Auditoria independente em contas do ativo

Daniel Laynus Candido de Sousa

Fortaleza – Ceará

1999

Auditoria Independente em Contas do Ativo

Daniel Laynus Candido de Sousa

Orientador: Pretextato S. Q. G. Oliveira Mello

Monografia apresentada à
Faculdade de Economia,
Administração, Atuária,
Contabilidade e Secretaria-
do, para obtenção do grau
de Bacharel em Ciências
Contábeis.

FORTALEZA - CE

1999

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis como parte dos requisitos necessários à conclusão do curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da UFC, e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho é permitida desde que seja feita em conformidade com as normas da ética científica.

| | |
|---|-------|
| <hr/> | Média |
| Daniel Laynus Candido de Sousa | <hr/> |
| <hr/> | Nota |
| Pretextato S. Q. G. Oliveira Mello Prof. Orientador | <hr/> |
| <hr/> | Nota |
| Prof. Osório Cavalcante Araújo Membro da Banca Examinadora | <hr/> |
| <hr/> | Nota |
| Prof. Célia Maria Braga Carneiro Membro da Banca Examinadora | <hr/> |

Monografia aprovada em 22/07/99

AGRADECIMENTOS

A DEUS, por ter me concebido com capacidade, sorte e saúde.

À toda minha família, em especial a Rita, minha querida mãe, por em mim ter acreditado e investido.

À Nilda, por toda compreensão quando da minha ausência e falta de tempo.

Ao Mestre Pretextado Mello, pelas oportunidades e orientação.

A todos os colegas da M & M Auditoria e Consultoria.

E aos demais, que de alguma forma contribuíram na elaboração desta monografia.

SUMÁRIO

Agradecimentos, I

Sumário, II

Resumo, III

1. **Introdução, 1 - 2**

2. **Origem da Auditoria Independente, 3 - 5**
 - 2.1. Surgimento da Auditoria Independente no Cenário Mundial, 3 - 4
 - 2.2. A Auditoria Independente no Brasil, 4 - 5

3. **Sistema de Controle Interno, 6 - 21**
 - 3.1. Introdução e Objetivos, 6 - 7
 - 3.2. Classificação dos Controles Internos, 7 - 8
 - 3.2.1. Controles Contábeis, 7
 - 3.2.2. Controles Administrativos, 8
 - 3.3. Princípios Fundamentais dos Controles Internos, 9 - 14
 - 3.3.1. Responsabilidades, 9 - 10
 - 3.3.2. Rotinas Internas, 10 - 11
 - 3.3.3. Acesso aos Ativos, 11 - 12
 - 3.3.4. Segregação de Funções, 12 - 13
 - 3.3.5. Confronto Físico dos Ativos com os Respectiveos Registros Contábeis, 12 - 13
 - 3.3.6. Amarração do Sistema, 13
 - 3.3.7. Auditoria Interna, 13
 - 3.3.8. Custo do Controle x Benefícios Proporcionados, 13
 - 3.3.9. Limitação do Controle Interno, 13 -14
 - 3.4. Levantamento do Sistema de Controle Interno, 14
 - 3.5. Avaliação dos Sistemas de Controle Interno, 14
 - 3.6. Exemplos de Questionário de Levantamento e Avaliação dos Sistemas de Controle Interno, 15 - 21
 - 3.6.1. Geral, 15
 - 3.6.2. Vendas, 15 - 16
 - 3.6.3. Recebimentos, 16 - 17
 - 3.6.4. Compras, 17 - 18

- PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO CARLOS
- 3.6.5. Pagamentos, 18 - 19
 - 3.6.6. Folha de Pagamento, 19 - 21
 - 4. Papéis de Trabalho, 22 - 30**
 - 4.1. Definição, 22
 - 4.2. Confiabilidade dos Papéis de Trabalho, 22 - 23
 - 4.3. Finalidades e Objetivos, 23 - 24
 - 4.4. Cuidados na Preparação do Papéis de Trabalho, 25 - 26
 - 4.5. Tipos de Papéis de Trabalho, 26 - 28
 - 4.5.1. Programa de Auditoria, 26 - 27
 - 4.5.2. Papéis Elaborados pelo Auditor, 27
 - 4.5.3. Outros Papéis de Trabalho, 27 - 28
 - 4.6. Referenciação e Arquivamento dos Papéis de Trabalho, 28 - 30
 - 5. Demonstrações Financeiras a Serem Auditadas, 31 - 34**
 - 5.1. Introdução, 31
 - 5.2. As Demonstrações a serem Auditadas, 31 - 33
 - 5.3. Avaliação, 33
 - 5.3.1. Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo, 33
 - 5.3.2. Investimentos, 33
 - 5.3.3. Ativo Imobilizado, 33
 - 5.3.4. Ativo Diferido, 34
 - 5.3.5. Passivo Circulante e Exigível a Longo Prazo, 34
 - 5.3.6. Resultado de Exercícios Futuros, 34
 - 5.3.7. Patrimônio Líquido, 34
 - 6. Planejamento e Organização da Auditoria, 35 - 40**
 - 6.1. Introdução, 35 - 36
 - 6.2. Distinção entre Planejamento e Programa de Auditoria, 36 - 37
 - 6.3. Conhecimento do Cliente e das Políticas Utilizadas, 37 - 39
 - 6.4. Planejamento das Horas, 40
 - 7. Auditoria das Disponibilidades – Caixa e Bancos, 41 - 61**
 - 7.1. Introdução e Objetivo, 41 - 42
 - 7.2. Avaliação do Controle Interno, 42 -43
 - 7.3. Principais Procedimentos de Auditoria, 44 - 61
 - 7.3.1. Questionário de Avaliação dos Controles Internos, 44 – 53



- 7.3.2. Procedimentos de Auditoria para Contagem de Caixa, 54 - 55
- 7.3.3. Procedimentos de Auditoria para áreas de Caixa e Fundo Fixo, 56
- 7.3.4. Procedimentos de Auditoria para área de Bancos Conta Movimento, 57 - 58
- 7.3.5. Contagem de Caixa – Modelo Utilizado, 59
- 7.3.6. Circularização de Instituições Financeiras – Modelos Utilizados, 60 - 61

8. Auditoria das Contas a Receber, 62 - 76

- 8.1. Introdução e Objetivo, 62 - 63
- 8.2. Avaliação do Controle Interno, 64 - 65
- 8.3. Constituição da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, 65 - 66
- 8.4. Principais Procedimentos de Auditoria, 66
- 8.4.1. Questionário de Avaliação de Contas a Receber, 66 - 69
- 8.4.2. Questionário de Avaliação dos Controles Internos de Vendas, 69 - 71
- 8.4.3. Procedimentos de Auditoria, 72
- 8.4.4. Circularização de Clientes – Modelos Utilizados, 74 – 76

9. Auditoria dos Estoques, 77 - 91

- 9.1. Introdução e Objetivo, 77 - 78
- 9.2. Aspectos Contábeis, 78 - 79
- 9.3. Métodos de Valorização dos Estoques, 79
- 9.4. Critérios de Valorização dos Estoques, 80
- 9.5. Avaliação do Controle Interno, 80
- 9.5.1. Planejamento Relacionado aos Estoques, 80 - 81
- 9.5.2. Controles Internos sobre Compras de Estoques, 81 - 82
- 9.5.3. Controles Internos Aplicáveis aos Almoxxarifados e Expedição dos Produtos, 82 - 83
- 9.5.4. Controle Interno Contábil, 83 - 84
- 9.6. Inventários Físicos, 84 - 87
- 9.7. Principais Procedimentos de Auditoria: Testes das Transações, 88
- 9.7.1. Áreas de Estoques/Compras/Vendas, 88 - 89
- 9.7.2. Área de Industrialização, 90 – 91

10. Auditoria das Despesas Antecipadas, 92 - 94

- 10.1. Introdução e Objetivo, 92 - 93
- 10.2. Principais Procedimentos de Auditoria, 93
- 10.2.1. Modelo de Circularização – Cias. de Seguros, 94

11. Auditoria dos Investimentos, 95 - 105

- 11.1. Introdução e Objetivo, 95 - 96
- 11.2. Avaliação dos Controles Internos, 96 - 97
- 11.3. Critérios de Avaliação dos Investimentos, 97
- 11.4. Investimentos Avaliados pelo Método de Custo, 97
- 11.5. Investimentos Avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial, 97 - 98
- 11.6. Conceito de Coligada e Controlada, 98
- 11.7. Definição de Investimento Considerado Relevante, 99
- 11.8. Primeira Avaliação pelo Método da Equivalência Patrimonial, 99
- 11.9. Fundamentos Econômicos do Ágio ou Deságio, 99
- 11.10. Amortização do Ágio ou Deságio, 100
- 11.11. Principais Procedimentos de Auditoria, 100
 - 11.11.1. Questionário de Avaliação dos Controles Internos, 100 - 102
 - 11.11.2. Procedimentos de Auditoria, 103 - 105

12. Auditoria do Imobilizado, 106

- 12.1. Introdução e Objetivo, 106 - 107
- 12.2. Custo de Aquisição, 107
- 12.3. Reavaliação de Bens, 108
- 12.4. Avaliação do Controle Interno, 108 - 109
- 12.5. Principais Procedimentos de Auditoria, 109
 - 12.5.1. Questionário de Avaliação dos Controles Internos, 109 - 111
 - 12.5.2. Procedimentos de Auditoria, 112 - 113

13. Auditoria do Diferido, 114

- 13.1. Introdução e Objetivo, 114 - 115
- 13.2. Procedimentos de Auditoria, 115

14. Conclusão, 116

Referências Bibliográficas, 117

Nos capítulos iniciais deste trabalho, precisamente nos seis primeiros capítulos, fizemos uma abordagem sobre alguns dos principais tópicos relacionados ao trabalho do Auditor Independente, quais sejam:

- Surgimento da Auditoria
- Sistemas de Controles Internos
- Papéis de Trabalho
- Demonstrações Financeiras a serem Auditadas
- Planejamento e Organização da Auditoria

Nossos esforços concentraram-se para fornecer, aos que de alguma forma consultem nosso trabalho, uma visão simplista e ao mesmo tempo rica de informações que possam servir de fonte de pesquisa para outros trabalhos dessa natureza, ou mesmo no dia-a-dia da execução de uma auditoria.

Neste contexto, os demais capítulos que discorreremos, do sétimo ao décimo terceiro, trataram das definições dos grupos de contas pertencentes ao grande grupo do ativo, bem como, os objetivos da auditoria em cada conta abordada, o estudo dos controles internos, os testes de auditoria geralmente utilizados e alguns modelos de papéis de trabalho nos quais o Auditor Independente coleta informações a respeito da empresa auditada.

Por fim, nos preocupamos em enriquecer este trabalho com o que há de mais recente na literatura que aborda o assunto.

1. Introdução

Tendo em vista a grande necessidade da sociedade em geral (pequenos, médios e grandes investidores) em obter clareza e confiança nas informações contidas nas Demonstrações Contábeis, o trabalho do Auditor Independente está cada vez mais em evidência, adicione-se a isso, também, o crescimento interno de nossa economia e a expansão interna e externa de nossas empresas.

Em um mercado cuja exigência do investidor e do consumidor são fatores bastante consideráveis, as empresas, em especial as brasileiras, visando captação de recursos, investimentos e credibilidade, tiveram de abrir suas contas para que os profissionais de Auditoria Independente as examinassem. Com tais exigências, a Auditoria Independente no Brasil, considerada uma atividade relativamente jovem vem atingindo sua maturidade, ao passo que, em outras nações, o exercício desta técnica já data de períodos seculares.

Dos vários segmentos e técnicas de Auditoria existentes, optamos por abordar e desenvolver neste trabalho, cujo título já mostra o nosso intuito, a Auditoria Independente, em especial as práticas que contemplam as contas pertencentes ao grande grupo do Ativo.

Nossas abordagens foram feitas de forma simplória, e nos 14 (quatorze) capítulos em que dividimos nosso trabalho, nos preocupamos em apresentar os respectivos conteúdos de uma forma didática e ao mesmo tempo prática.

Dedicamos os seis primeiros capítulos ao Surgimento da Auditoria, bem como, respectivamente, às definições de Sistemas de Controles Internos, Papéis de Trabalho, Demonstrações a serem Auditadas e Planejamento e Organização da Auditoria. Nos demais tópicos tratamos uma a uma as contas componentes do grupo do Ativo.

Nesse contexto, além das tradicionais definições do que seja a Auditoria Independente e como a mesma trata de cada grupo de contas, fornecemos procedimentos e questionários dos quais o Auditor Independente faz uso no seu dia-a-dia.

Esperamos que o conteúdo de nosso trabalho sirva para todos aqueles que de uma forma ou de outra, necessitem de fonte de pesquisa sobre o assunto que nele abordamos, bem como aos entusiastas e curiosos que se dedicam ao conhecimento e/ou uso das técnicas de Auditoria Independente.

2. Origem da Auditoria Independente

2.1. Surgimento da Auditoria Independente no Cenário Mundial

Nos tempos atuais ainda não temos notícia de quem foi o primeiro Auditor da história da contabilidade. Ele provavelmente foi um eficiente guarda-livros, a serviço dos comerciantes europeus, em especial os comerciantes italianos, nos séculos XV ou XVI que, pela sua destreza e sabedoria técnica, passou de mero executor da escrituração contábil, para consultor de seu ofício. Supõe-se que a Auditoria se estabeleceu como profissão distinta da atividade contábil para um único usuário, no momento em que o especialista em escrituração deixou de praticá-la para assessorar os demais especialistas e mercadores, transformando-se em um consultor público liberal.

Os italianos foram os arquitetos da contabilidade moderna. Luca Paccioli, frade matemático franciscano, em 1494 publicou sua teoria das partidas dobradas, considerada o alicerce da Ciência Contábil. Considerando que os maiores empreendimentos estruturados acontecidos na Europa moderna ou medieval foram dirigidos pela Igreja, podemos concluir que o interesse do clero pela Contabilidade não foi acidental. A primeira dívida pública organizada de que se tem notícia foi incorrida pelo Vaticano, mediante colocação de títulos mobiliários.

Nas palavras de Hilário Franco & Ernesto Marra (1992, p. 33):

“A Auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em Balanço. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, que gerou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio”.

A moderna Auditoria Contábil surgiu primeiramente na Inglaterra, pois esse país detinha as maiores companhias de comércio e por conseguinte controlava o mercado mundial, foi também a precursora da taxaço do imposto de renda, baseado nos lucros auferidos pelas empresas.

Além do que informamos, na Inglaterra, desde 1314, já se praticava a Auditoria das contas públicas. A sistematização da profissão de Auditor, surgiu na metade do século XIX, com o advento da criação das primeiras associações de Contadores Públicos.

As causas determinantes para o surgimento da Auditoria são também as mesmas que contribuíram e contribuem para sua evolução. A supremacia econômica e comercial da Inglaterra e Holanda, em fins do século passado, bem como dos Estados Unidos, determinou a evolução da Auditoria, como consequência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos.

2.2. A Auditoria Independente no Brasil

Da mesma forma que não se têm registro definitivo do surgimento da Auditoria no cenário mundial, no Brasil não é diferente.

O primeiro Parecer de Auditoria brasileiro foi publicado em 1.903. Ele, no entanto, se refere a um Parecer emitido pela Clarkson & Cross, em 9 de abril de 1.903, relativamente ao exame dos livros da São Paulo Tramway, Light and Power Company, na sua matriz em Toronto, Canadá; a menção nele contida de que 'examinamos também os recebimentos da filial de São Paulo...' não permite determinar se eles mantinham escritório no Brasil ou se enviaram Auditores de Toronto para aquela expressa finalidade. KANITZ apud ADOLPHO (1.989, p. 18).

Temos notícia que através de uma alteração contratual assinada em Londres, em 1.911, por Sir Henry Thomas McAuliffe, Alfred Edward Maidlow e David Bell, a firma de Auditoria McAuliffe Davis Bell & Co., atualmente Arthur Andersen S/C. já mantinha escritório no Rio de Janeiro desde 21 de outubro de 1.909.

Em 1.915 a empresa de Auditoria Price Waterhouse Co. incorporou-se a W. B. Peat & Co. e Touche, Faller & Co., na América do Sul, abrindo seu escritório na cidade do Rio de Janeiro.

Em 1.965 com o advento da Lei n.º 4.728 (disciplinou o mercado de capitais e estabeleceu medidas para seu desenvolvimento), foi mencionada pela primeira vez na legislação brasileira a expressão "Auditores Independentes". Posteriormente, o Banco Central do Brasil – BACEN, estabeleceu diversos regulamentos tornando obrigatória a Auditoria Independente nas Instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional – SFN e companhias abertas. O BACEN, através da Circular n.º 179, de 11 de maio de 1.972, estabeleceu as Normas Gerais de Auditoria. Podemos dizer então, que o fortalecimento da Auditoria ocorreu através das normas expedidas pelo BACEN, a criação do Conselho

Federal de Contabilidade e pela formação do órgão nacional para congregação e autodisciplinação dos profissionais, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atualmente conhecido como Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON. Nesse ínterim surgiu também a Lei n.º 6.404/76, que em seu art. n.º 177, determina que as Demonstrações Contábeis das companhias abertas serão obrigatoriamente auditadas por Auditores Independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Essa última, por sua vez, foi criada para fiscalizar e disciplinar o mercado de títulos e valores mobiliários, cujo Auditor tem participação direta quando da auditoria realizada nas Demonstrações Contábeis emanadas das companhias que participam com seus títulos no mercado mobiliário.

3. Sistema de Controle Interno

3.1. Introdução e Objetivos

Entendemos que seja o Controle Interno, o conjunto de técnicas, normas e procedimentos administrativos e contábeis, utilizados na empresa com o fim de produzir informações tempestivas e confiáveis, as quais possam de forma direta contribuir no processo de tomada de decisão, bem como promover a salvaguarda de seu patrimônio.

Conforme exposto na Norma de Auditoria n.º 1 do S.A.S (Statement on Auditing Procedures n.º 1), do A..I.C.P (American Institute of Certified Public Accountant), traduzida pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, temos:

“O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adotados numa empresa para proteger seu Ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus saldos contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência as diretrizes administrativas estabelecidas.”

A Resolução n.º 820 de 17 de dezembro de 1.997 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, define o Sistema de Controle Interno de uma entidade como sendo:

“ O sistema contábil e de Controles Internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.”

O sistema de Controle Interno de uma empresa é de responsabilidade de sua administração, porém, no transcurso dos trabalhos, o Auditor deverá efetuar sugestões de melhora para o seu aprimoramento, caso seja constatado qualquer tipo de deficiência que implique em comprometimento de sua opinião.

Com base no levantamento, estudo e avaliação dos Controles Internos de uma empresa, o Auditor determina a natureza, oportunidade e extensão dos testes de Auditoria a serem efetuados.

Segundo William Attie (1987:60-61) “ controle interno se refere a procedimentos e organização adotados como planos permanentes da empresa”.

Objetivos

Os objetivos do Controle Interno são:

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

3.2. Classificação dos Controles Internos

Para uma melhor definição e delimitação da extensão do Auditor quanto à revisão do Controle Interno, ele foi subdividido em dois grupos:

- Controles contábeis.
- Controles administrativos.

3.2.1. Controles Contábeis

Compreende o plano de organização e todos os procedimentos referentes diretamente à proteção dos ativos e à validade dos registros contábeis e financeiros. Geralmente compreende controles, tais como os sistemas de autorização e aprovação, segregação entre tarefas relativas à manutenção e elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custódia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna.

O objetivo dos Controles Contábeis é permitir que:

- As transações sejam registradas, permitindo a elaboração periódica de demonstrações contábeis e manutenção do controle contábil sobre os ativos;
- As transações sejam efetuadas mediante autorização;
- O acesso aos ativos seja restrito e autorizado;
- Os ativos contabilizados sejam confrontados com as existências físicas preferivelmente em caráter de surpresa, e caso seja apontada alguma diferença, essa deverá ser examinada.

Para um melhor entendimento dos controles internos contábeis, é de suma importância que apresentemos a definição dos seguintes termos, como segue:

a. Salvaguarda do Ativo

Na língua portuguesa, este termo é definido como resguardo de um perigo, o que contabilmente não é diferente, pois, conforme já informamos, um dos objetivos principais destes controles é manter registros confiáveis e eficientes sobre os ativos da empresa, de forma a protegê-los contra algo indesejável.

b. Segregação de Funções

Em linhas gerais, o controle interno deverá ter suas funções distribuídas de tal forma que uma mesma operação não comece e termine na mão de um mesmo empregado. Devem proteger os ativos, de tal forma que a pessoa que efetua os registros das transações não seja a mesma que tenha acesso a esses bens, caso contrário, essa pessoa terá as condições propícias para praticar erros ou fraudes.

3.2.2. Controles Administrativos

Para HERNANDEZ, (1.995, p. 60), os controles internos administrativos têm a seguinte definição:

“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 a obediência às políticas administrativas”.

De maneira geral, podemos dizer que os controles internos administrativos relacionam-se indiretamente com os registros contábeis e financeiros, os quais são tidos como principais no tocante ao trabalho de auditoria. Dessa forma os auditores independentes, também têm que analisar de forma acurada tanto os controles administrativos, quanto os contábeis, para daí, determinarem a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria.

3.3. Princípios Fundamentais dos Controle Internos

A responsabilidade de criação e manutenção dos Controles Internos é de inteira responsabilidade da administração da empresa.

3.3.1. Responsabilidades

As atribuições dos departamentos e dos empregados neles lotados, têm que ser claramente definidas e limitadas, preferencialmente por escrito, mediante a confecção de manuais internos de organização.

As atribuições são definidas pelos seguintes motivos:

- assegurar que todos os procedimentos de controles sejam observados;
- detectar erros e irregularidades;
- apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

Exemplificamos, a seguir, tarefas internas de controle, para as quais precisam ser definidos os empregados responsáveis:

- aprovação de aquisição de bens e serviços;
- certificação do recebimento de bens ou prestação dos serviços;
- programação financeira do pagamento;
- custódia de valores e cheques em branco;
- controle físico sobre os ativos;
- pagamento de fornecedores;
- pagamentos a empregados;
- preparação de recibos diversos (depósitos, pagamento e etc.)
- recebimento de numerário;
- registro contábil das operações da empresa;
- controle de cobrança dos recebimentos a prazo;
- preparo de notas fiscais de venda, faturas e duplicatas;
- aprovação de compras;

- aprovação de vendas;
- assinatura de cheques.

3.3.2. Rotinas Internas

A empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas. Tais rotinas são:

- Formulários de uso interno e externo, exemplo:
 - requisição de aquisição de material ou serviços;
 - formulário de cotação de preços;
 - aviso de recebimento de material;
 - conciliação bancária;
 - controle de movimentação dos estoques;
 - fichas de lançamento contábil;
 - adiantamento para viagem;
 - prestação de contas de adiantamento para viagem;
 - pedido de adiantamento de salário;
 - carta de comunicação entre empresa e bancos;
 - carta de comunicação entre empresa e fornecedores;
- instruções para preenchimento e destinações dos formulários internos e externos;
- evidências das execuções dos procedimentos internos de controle (assinaturas, carimbos e etc.)
- procedimentos internos dos diversos setores da empresa, exemplo:
 - compras internas e externas;
 - contas a pagar;

- programação financeira;
- caixa;
- controle de faturamento;
- créditos e cobrança;
- vendas;
- fiscal;
- almoxarifado;
- controladoria.

3.3.3. Acesso aos Ativos.

A administração da empresa quando da criação das rotinas e procedimentos de controle interno, deverá dentre outras coisas limitar o acesso dos empregados a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses. O acesso aos ativos representa:

- uso do numerário recebido antes de ser depositado em conta bancária;
- emissão de cheque administrativo com apenas um visto;
- assinatura de cheque em branco, sem conhecimento do destino;
- manuseio de envelopes de dinheiro de salários;
- guarda de ativos em geral.

Abaixo exemplificamos alguns tipos de controle físico:

- local seguro para guarda de valores;
- uso de cofres para guarda de numerário e títulos;
- a fábrica deve ser totalmente cercada e, na saída, os funcionários ou terceiros com embrulhos e carros devem ser revistados.

O acesso aos ativos pode ser feito de forma direta (fisicamente) ou indireta (elaboração de documentos forjados que permitam a condução aos ativos).

3.3.4. Segregação de funções

Consiste no estabelecimento de normas ou procedimentos que têm como finalidade a divisão de tarefas e responsabilidades, objetivando a restrição aos ativos e seus registros.

Conforme pensamento de ALMEIDA (1.996, p. 54), a segregação de funções consiste em:

“...estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno”.

3.3.5. Confronto Físico dos Ativos com seus Respective Registros Contábeis

O princípio em questão tem como finalidade promover periodicamente, preferencialmente em caráter de surpresa, o confronto entre os bens custodiados pelos empregados e seu registro contábil. Com essa prática a empresa tem como detectar erros ou fraudes.

Como exemplo podemos citar:

- inventário de caixa;
- conciliações bancárias;
- inventário de bens em estoque e do ativo imobilizado.

Adotando esses procedimentos dentro do seu sistema de controle interno, a empresa se resguarda de acontecimentos indesejados, tais como: apropriação indébita de bens por parte de empregados e registros contábeis errôneos ou fraudulentos.

3.3.6. Amarração do Sistema

Ao ser criado, o sistema de controle interno deve ser capaz de identificar os erros rapidamente e registrar apenas as transações autorizadas, pelos valores corretos observando a competência dos fatos. Para que os controles sejam funcionais, eles necessitam:

- conferência permanente dos registros das transações contábeis;
- conferência de cálculos;
- conferência da classificação dos registros contábeis;
- controle das rotinas internas de modo que uma área controle ou supervisione a outra;

3.3.7. Auditoria Interna

A auditoria interna tem como principal finalidade a constatação do atendimento das rotinas (normas) de controle interno, bem como, a implementação e modernização do mesmo.

3.3.8. Custos do Controle x Benefícios Proporcionados

Podemos dizer em linhas gerais que um sistema de controle interno é viável para uma empresa quando o mesmo proporciona maior benefício que os custos com ele despendido. O custo de um controle interno nunca deve exceder aos benefícios por ele proporcionado. A empresa deve ponderar quando da criação de um controle, pois entende-se que quanto maior o controle sob uma determinada transação maior será o seu custo.

3.3.9. Limitação do Controle Interno

As limitações do controle interno são em sua maioria:

- conluio entre empregados, para lesar o patrimônio da empresa;
- incapacidade da empresa em fazer os empregados compreenderem as normas do sistema de controle interno;
- negligência dos empregados quanto a execução de suas tarefas.

3.4. Levantamento do Sistema de Controle Interno

Para se obter as informações sobre os controles internos de uma empresa poderemos seguir os seguintes passos:

- conhecimento dos manuais internos de organização e procedimentos;
- entrevistas com empregados;
- acompanhamento direto das operações (compra, venda, pagamentos etc.) até o registro contábil.

As informações obtidas sobre o controle interno são registradas pelo auditor independente de uma ou várias formas , como exemplificamos abaixo:

- memorandos narrativos;

- questionários padronizados;
- fluxogramas.

3.5. Avaliação dos Sistemas de Controle Interno

Uma vez conhecido, estudado, registrado e revisado os sistemas de controle interno de uma companhia e se convencido de que os procedimentos preestabelecidos estão sendo realmente seguidos, o auditor independente estará em condições de avaliar se os sistemas de controle interno oferecem a segurança desejável para registro das operações e para a produção de demonstrativos financeiros igualmente confiáveis.

Para essa avaliação, o auditor utiliza-se, na maioria das vezes, questionários que pressupõem técnicas eficientes de controle dentro de um padrão ideal; estes questionários deverão ser interpretados e adaptados a cada tipo de empresa.

3.6. Exemplos de Questionários de Levantamento e Avaliação dos Sistemas de Controle Interno

A diante apresentamos modelos simplificados de questionários de avaliação de controles internos de diversas áreas:

3.6.1. Geral

- As atribuições e responsabilidades dos funcionários, seções, divisões, departamentos, gerência e/ou filiais estão claramente definidas nos manuais internos de organização?
- Os procedimentos sobre as principais atividades da empresa (vendas, recebimentos, compras, pagamentos, salários, registros contábeis etc.) estão também definidos nos manuais internos da organização?
- A empresa utiliza um manual de contabilidade (estrutura das contas, quando cada conta deve ser debitada e creditada, modelos padronizados das demonstrações contábeis e relatórios gerenciais internos e as práticas contábeis utilizadas) a fim de permitir o registro ordenado e consistente de suas transações?

- A empresa usa um sistema orçamentário (receitas, despesas, compras de matérias-primas e bens do imobilizado etc.)?
- Os valores incorridos são comparados com os orçados, sendo analisadas as variações anormais e/ou significativas?
- As transações e os controles estão sujeitos a uma verificação periódica por parte de um setor de auditoria interna?

3.6.2. Vendas

- É feito um estudo para concessão do crédito ao cliente antes de ser processada a venda a prazo (a fim de minimizar as perdas de contas a receber com clientes duvidosos)?
- As informações nas notas fiscais (quantidades, preços, cálculos, impostos, nome e endereço do cliente etc.) são conferidas de forma a reduzir a possibilidade de ocorrência de erros?
- Existem controles que assegurem que todas as vendas sejam imediatamente contabilizadas? Considere:
 - as notas fiscais são numeradas seqüencialmente?
 - as notas fiscais são emitidas por ocasião da venda?
 - os guardas no portão da fábrica impedem que saiam mercadorias sem as correspondentes notas fiscais?
 - uma cópia das notas fiscais é enviada para a contabilidade?
 - a contabilidade confere a seqüência numérica das notas fiscais, verificando se todas foram recebidas e devidamente contabilizadas?
- Os custos das vendas são registrados de forma a não permitir que uma venda seja contabilizada sem seu custo correspondente? Considere:
 - os custos das vendas são contabilizados concomitantemente ao lançamento de vendas (apuração dos custos das vendas com base nas quantidades de produtos vendidos mencionadas nas notas fiscais de vendas)?
 - o lucro bruto por produto é analisado em base mensal?

3.6.3. Recebimentos

- Os controles atuais asseguram que sejam tomadas providências para as contas a receber em atraso (análise das contas em base mensal por idade de vencimento)?
- Os controles existentes garantem que os recebimentos de vendas a prazo sejam imediatamente depositados na conta corrente bancária da empresa? Considere:
 - é limitado o acesso dos funcionários aos recebimentos?
 - são segregadas as funções de manuseio de recebimentos e registros contábeis?
 - os recebimentos são controlados independentemente por outras pessoas que não os manuseiam (custódia independente das duplicatas; conferência da seqüência numérica de recibos pré-numerados e checagem de seus valores com os numerados efetivamente depositados; abertura de envelopes de valores recebidos pelo correio por duas pessoas etc.);
 - os cheques recebidos são imediatamente cruzados para depósito?
 - todos os recebimentos em espécie são logo depositados em conta corrente bancária, ou seja, não são utilizados para efetuar pagamentos?
- Existem controles adequados sobre as vendas a vista? Considere:
 - são utilizadas caixas registradoras observáveis pelos clientes ou recibos pré-numerados?
 - funcionário, independente daquele que manuseia os recebimentos, verifica que o valor total da fita da caixa registradora ou do somatório dos recibos (deve conferir a seqüência numérica) concorda com os valores efetivamente depositados na conta corrente bancária da empresa?
- Os controles atuais garantem que os recebimentos sejam contabilizados na época devida? Considere:
 - os recibos pré-numerados ou fitas de caixas registradoras são enviados para a contabilidade?
 - a contabilidade controla as fitas e a seqüência numérica dos recibos e checa com os recibos de depósitos bancários?



- a contabilidade elabora conciliações bancárias em base mensal (poderia detectar um recebimento não depositado - recibo de depósito falso - e até mesmo omissão ou erro de contabilização)?

3.6.4. Compras

- sistema de controles assegura que sejam formalizadas apenas as compras previamente aprovadas e nas melhores condições de mercado? Considere:
 - os setores internos da empresa emitem requisição de bens ou serviços pré-numerada e devidamente aprovada e a remete para o setor de compras?
 - setor de compras confere a seqüência numérica das requisições e a aprovação?
 - setor de compras tem um cadastro de fornecedores atualizado por natureza de bem ou serviço?
 - é feita cotação de preços junto aos fornecedores, a fim de obter as melhores condições comerciais?
 - a formalização da compra é realizada por escrito (ordem de compra, contrato etc.)?
- Os controles internos garantem que os bens que passam a ser de propriedade da empresa ou os serviços a ela prestados sejam as obrigações resultantes dessas transações imediatamente contabilizadas? Considere:
 - existe centralização no recebimento das notas fiscais dos fornecedores?
 - no momento da chegada do bem na empresa ou da prestação de serviços, é dada nas notas fiscais uma seqüência numérica pelo setor centralizador de seu recebimento (emitindo um documento interno de recebimento pré-numerado ou aplicando sobre a nota fiscal um carimbo datador-numerador)?
- O funcionário da contabilidade, que emite o *voucher* de lançamento contábil, confere a seqüência numérica dada nas notas fiscais?

3.6.5. Pagamentos

- Existe segurança de que somente as compras efetivamente recebidas e de acordo com seus instrumentos formalizadores são liberadas para pagamento? Considere:

- é dada evidência no verso da nota fiscal de que o bem foi recebido ou de que o serviço foi prestado?
- existe um setor de contas a pagar, cujo objetivo é habilitar notas fiscais para pagamento?
- esse setor, antes de liberar a nota fiscal para pagamento, confere o documento fiscal (incluindo somas, multiplicações etc.) com ordem de compra ou contrato e inspeciona evidência do recebimento dos bens ou da prestação dos serviços?
- Os controles internos asseguram que os documentos sejam pagos na época devida? Considere:
 - os *vouchers* de lançamento contábil são emitidos em seqüência numérica?
 - a área financeira controla a seqüência numérica dos *vouchers*?
- Existem controles adequados na guarda, preparo e assinatura de cheques? Considere:
 - os talonários de cheques são mantidos em lugar seguro (cofre, por exemplo)?
 - os talonários de cheques são acessíveis apenas às pessoas que os utilizam no curso normal de suas funções?
 - os cheques são emitidos somente para os documentos habilitados para pagamento pelo setor de contas a pagar?
 - todos os cheques são nominativos?
 - os cheques são assinados por dois funcionários categorizados?
 - os documentos comprobatórios dos pagamentos (ordem de compra, nota fiscal, fatura, evidência do recebimento do bem ou da prestação do serviço etc.) acompanham os cheques quando de sua assinatura?
 - ambos os signatários examinam a documentação comprobatória dos pagamentos antes de assinarem os cheques?
 - os signatários cancelam todos os documentos comprobatórios (rubricando-os, por exemplo) quando da assinatura do cheque, a fim de evitar sua reapresentação?

- Os controles internos asseguram que os pagamentos sejam contabilizados em seu período de competência? Considere:
 - todo o processo de pagamento é enviado para a contabilidade?
 - a contabilidade exerce controle sobre a seqüência numérica dos cheques?

3.6.6. Folha de pagamento

- As funções relativas à folha de pagamento estão claramente definidas e segregadas? Considere:
 - recrutamento e seleção (recrutar e selecionar pessoas adequadas para o desempenho das funções exigidas pela empresa);
 - cargos e salários (determinar os cargos e salários dos novos funcionários dentro da estrutura organizacional e política da empresa, calcular os novos salários dos funcionários antigos, manter atualizado o manual interno de cargos e salários etc.);
 - registros internos (manter atualizados e de acordo com as normas internas e legislação trabalhista os registros de empregados);
 - folha de pagamento (preparo dos relatórios necessários para determinar os valores a serem pagos aos funcionários, tais como folha de pagamento, carta de crédito bancária etc.).
- Existem controles que assegurem a não-superavaliação dos salários pagos? Considere:
 - as alterações da folha de pagamento (admissões, demissões, horas extras, aumentos salariais etc.) são previamente aprovadas?
 - os empregados marcam cartão de ponto (evidência de que estão trabalhando na empresa)?
 - as folhas de pagamento são preparadas com base nas informações dos registros de empregados?
 - as informações e os cálculos das folhas de pagamentos e outros relatórios que determinam as quantias a pagar aos funcionários são conferidos?
 - um funcionário, independente da área de salários, reconcilia o total da folha de pagamento do mês com o do mês anterior e analisa as diferenças, com o objetivo de com-

provar se todas as alterações da folha de pagamento são autênticas e foram devidamente aprovadas (a falta desse procedimento permitiria que os funcionários envolvidos na área de salários colocassem funcionários fictícios, aumentassem seus salários ou até mesmo incluíssem seus nomes em duplicidade na folha de pagamentos)?

- Os controles internos garantem que as folhas de pagamentos sejam contabilizadas em seu período de competência? Considere:
 - um resumo da folha é enviado para contabilidade?
 - mensalmente as contas do razão geral de salários, descontos e encargos sociais a pagar são analisadas, sendo qualquer diferença, entre o valor provisionado e o efetivamente pago, imediatamente investigada?

4. Papéis de Trabalho

4.1. Definição

Os Papéis de Trabalho são importantes instrumentos usados pelos auditores para descrever os testes de auditoria e as evidências obtidas ao longo da execução do serviço de auditoria. Funcionam como um elo que interliga os registros da empresa e os relatórios de auditoria.

Em conformidade com o disposto na NBCT 11, **“Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião”**.

Qualquer trabalho de auditoria envolve a preparação sistemática de uma série de papéis de trabalho de forma e conteúdo tais que o auditor pode, a partir dos mesmos, preparar o relatório sobre as condições financeiras e sobre as operações de uma companhia.

Em resumo, papéis de trabalho incluem todas as evidências obtidas pelo auditor para: mostrar o trabalho feito, os métodos e os procedimentos seguidos e as conclusões a que se chegou.

4.2. Confidencialidade dos Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho são exclusivos do auditor ou empresa de auditoria, sendo de sua responsabilidade a guarda e o sigilo.

Desde que os papéis de trabalho reflitam a situação financeira e os resultados das operações da empresa, eles são altamente confidenciais e devem ser guardados cuidadosamente.

Eles não são disponíveis para os representantes do governo ou outros interessados; sem o consentimento da empresa, nem mesmo os próprios empregados da empresa auditada devem ter livre acesso a eles.

Assim é que durante a auditoria todos os papéis de trabalho devem ser guardados em lugar seguro, que possa coibir qualquer curiosidade.

No caso em que uma companhia troque de auditores, os novos poderão e deverão examinar os papéis de trabalho preparados pelos auditores anteriores, mas sempre com o consentimento da companhia auditada, devendo tomar o devido cuidado de remover aqueles papéis

de trabalho produzidos pela administração da auditoria sem qualquer ligação com os números auditados, como, por exemplo: orçamento e controle de horas, programação de pessoal, compilação dos honorários e despesas etc., pois estes papéis não têm qualquer interesse para os novos auditores.

4.3. Finalidades e Objetivos

A finalidade principal dos papéis de trabalho do auditor é a de servir como base para a emissão de seu Parecer de Auditoria. Não obstante, constituem também uma prova, perante a quem interessar, do trabalho que o auditor efetuou, a forma como foi realizado esse trabalho, bem como as conclusões a que chegou.

No transcurso da auditoria, o auditor ao executar os exames e testes de auditoria, terá à sua disposição um conjunto de informações que em dado momento serão de vital importância, essas informações são demonstradas nos papéis de trabalho de forma sucinta, porém bastante compreensível. O conjunto das informações demonstra, ou não, que o auditor cumpriu as normas de auditoria geralmente adotadas e aplicou os procedimentos de auditoria na extensão e profundidade necessárias para permitir que sua opinião seja externada.

Além das utilidades por nós já citadas, achamos por bem citar as palavras de FRANCO & MARRA (1995, P. 251) para complementar nossas idéias:

“Outra utilidade dos papéis de trabalho é a de servir de referência e apoio nas críticas construtivas constantes dos relatórios do auditor, ou quando ele recomenda ajustes ou correções. Mesmo algum tempo depois de arquivados, podem servir de fonte para esclarecimento de pontos duvidosos que ocorram no futuro. Eventualmente, no caso do auditor ser acusado, por vias legais ou administrativas, de não ter empregado toda a diligência no seu trabalho, os papéis de trabalho servirão de prova e testemunho de defesa, podendo demonstrar todo o alcance da auditoria, procedimentos efetuados, normas obedecidas e toda a gama de situações ou posições que a auditoria enseja”.

Na hipótese de acontecimento de fatos inusitados, tais como: incêndio, roubo, inundações e outros de natureza semelhante, os papéis de trabalho do auditor poderão servir como meio de reconstituição dos registros perdidos.

Os principais objetivos dos papéis de trabalhos de auditoria são os seguintes:

- atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- acumular as provas necessárias para suportar o Parecer do auditor;



- auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho;
- facilitar a revisão por parte do auditor responsável a fim dele assegurar-se de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- servir como base para avaliação dos auditores;
- ajudar no trabalho da próxima auditoria (um conjunto de papéis de trabalho bem preparados serve de guia na auditoria do outro exercício social, concorrendo para que ela seja conduzida de forma mais eficiente) ;
- representar na Justiça (no caso de ser movida uma ação contra o auditor ou a firma de auditoria) as evidências do trabalho executado.

Cumprido destacar que os papéis de trabalho em última análise espelham as características dos auditores que os elaboraram, ou seja:

- grau de conhecimento de contabilidade, auditoria e impostos;
- bom-senso;
- imaginação;
- capacidade de nitidez, clareza e organização;
- hábito de limpeza;
- boa redação.

Por fim o auditor ao elaborar os papéis de trabalho deverá tomar o máximo de cuidado.

4.4. Cuidados na Preparação dos Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho devem ser preparados de forma apresentável, com atenção, ordem, clareza, objetividade e detalhes; com distinção entre o importante e o desnecessário.

Algumas regras devem ser observadas na preparação dos papéis de trabalho para atingir os objetivos acima e refletir uma prática corrente e salutar, são algumas:

- Cada papel deve ser devidamente identificado, e o cabeçalho incluir nome da empresa, descrição da informação apresentada e período coberto pela auditoria.
- Papéis separados devem ser usados para cada tópico. Qualquer informação de valor significativo para inclusão nos papéis de trabalho merece uma folha com cabeçalho descritivo.
- Somente um lado da folha é usado.
- Cada papel de trabalho deve conter o nome ou iniciais de quem o preparou e o revisou.
- Identificação completa e específica das contas analisadas, empregados entrevistados e documentos examinados.
- Todos os papéis de trabalho devem ser codificados (referenciados) em relação ao papel de trabalho do balanço.
- A fonte do dado apresentado em cada papel de trabalho deve ser claramente indicada.
- A natureza do trabalho de verificação efetuado pelo auditor deve ser indicada em cada papel.
- A extensão e o escopo de teste devem ser claramente indicados em cada fase da auditoria em que este procedimento é explicado.
- Um papel de anotações, com lista dos pontos a serem investigados e/ou completados posteriormente, deve ser preparado.
- Economia considerável no tempo do auditor pode ser obtida utilizando os papéis de trabalho preparados pelo pessoal do cliente.
- Papéis de trabalho devem ser guardados a qualquer tempo.
- uso extensivo de marcas coloridas (tiques) pode ajudar na identificação e evidenciação de procedimentos seguidas na preparação de papéis de trabalho e evitar explicações adicionais.
- Papéis de trabalho devem ser arquivados tão logo o trabalho esteja encerrado.
- Papéis de trabalho refeitos são considerados evidência de ineficiência e planejamento inadequado.

4.5. Tipos de Papéis de Trabalho



Os tipos de papéis de trabalho utilizados pelos auditores são:

4.5.1. Programa de Auditoria

É bastante comum que os auditores independentes ou mesmo as firmas de auditoria preparem programas-padrão, a serem seguidos pelos auditores. Nestes programas todas as áreas das Demonstrações Contábeis e outras áreas afins são contempladas.

Um programa de auditoria é basicamente dividido em três partes, são elas:

- listagem dos procedimentos de auditoria;
- espaço para o auditor assinar ou rubricar, a fim de evidenciar que o serviço foi feito e quem o fez;
- espaço para comentários, observações, referências etc.

Os principais objetivos dos programas de auditoria são os seguintes:

- estabelecer por escrito a política da firma de auditoria;
- padronizar os procedimentos de auditoria dos profissionais de uma mesma organização;
- evitar que sejam omitidos procedimentos importantes de auditoria;
- melhorar a qualidade dos serviços de auditoria.

Tendo em vista que o grau de complexidade da auditoria varia de empresa para empresa, pode ocorrer que determinados procedimentos relatados no programa de auditoria não sejam aplicáveis, como também pode ocorrer que o auditor tenha de adicionar outros procedimentos de auditoria, em função de circunstâncias peculiares de determinada companhia, dessa forma faz-se necessário que estes procedimentos sejam flexíveis.

4.5.2. Papéis Elaborados pelo Auditor

São os papéis que o auditor elabora no decorrer de suas análises, com o objetivo de ter registrado todos os passos e etapas dos testes e exames efetuados, bem como as áreas examinadas.

4.5.3. Outros Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho podem ser de natureza corrente ou permanente. Os correntes são utilizados em apenas um exercício social, já os permanentes são utilizados em mais de um exercício social.

Temos como exemplo de papéis correntes os seguintes:

- caixa e bancos;
- contas a receber;
- estoques;
- aplicações financeiras;
- investimentos;
- imobilizado;
- diferido;
- contas a pagar;
- imposto de renda;
- resultado de exercícios futuros;
- patrimônio líquido;
- receitas e despesas;
- revisão analítica;
- Demonstrações Contábeis;
- questionário de controle interno.

São exemplos de papéis de trabalho permanentes:

- Estatuto Social ou Contrato Social;
- cópias de contratos bancários de financiamentos a longo prazo;

- cópias de contratos de assistência técnica;
- cartões de assinaturas e rubricas das pessoas responsáveis pela aprovação das transações;
- manuais de procedimentos internos;
- cópias de Atas de reuniões (as decisões tomadas devem abranger mais de um exercício social);
- legislações específicas aplicáveis à empresa auditada.

4.6 Referenciação e Arquivamento dos Papéis de Trabalho

Para facilitar a pronta localização dos dados constantes do relatório nos papéis de trabalho é preciso criar uma ordem e um sistema de arquivamento. Cada papel de trabalho deverá receber uma nomenclatura que o identifique e o destaque dos demais papéis preparados. Normalmente são utilizadas letras combinadas com números ou é obedecida a ordem em que o trabalho é executado, ou a ordem dos grupos de contas do balanço, ou as iniciais do título da análise; seja qual for a ordem utilizada, ela é conhecida como referenciação dos papéis de trabalho.

Por exemplo, poderemos ter a seguinte ordem de referenciação:

| DESCRIÇÃO DE PAPEL DE TRABALHO | REFERÊNCIA |
|---|------------|
| Balanço Ativo | BA |
| Balanço Passivo | BP |
| Demonstração do Resultado | DR |
| Caixa e Bancos (papel mestre) | A |
| Caixa (papel subsidiário) | A-1 |
| Bancos (papel subsidiário) | A-2 |
| Contagem de caixa (papel auxiliar) | A1-1 |
| Comprovantes de caixa (papel complementar) | A1-2 |
| Conciliação Bancária - Banco A (papel auxiliar) | A2-1 |

| | |
|----------------------|---|
| Duplicatas a Receber | B |
| Estoques | C |
| Outros Créditos | D |

E assim sucessivamente até esgotar os grupos de contas do ativo. Para os grupos de contas do passivo, visando dar um destaque maior na referênciação, utilizam-se as letras duplicadas, como, por exemplo:

| DESCRIÇÃO DE PAPEL DE TRABALHO | REFERÊNCIA |
|--------------------------------|------------|
| Fornecedores | AA |
| Outras contas a pagar | BB |

Como o exame dos grupos da Demonstração de Resultado não gera grande número de papéis de trabalho, pode ser referenciado utilizando-se as iniciais (DR ou LP) e tantos números quanto forem as análises necessárias.

O arquivamento dos papéis obedecerá a esta ordem e dependerá do volume dos mesmos, podendo existir pastas desses papéis ou seções dentro de uma única pasta.

Uma auditoria completa poderá ser compreendida pelas seguintes seções ou pastas:

1. Relatórios dos auditores

Produto final da auditoria com o rascunho e anotações necessárias para emissão de relatórios ou parecer do auditor, inclusive a carta de recomendação para melhoria dos controles internos da companhia auditada, com o resultado de todas as falhas encontradas durante os exames.

2. Demonstrações Contábeis

Arquivam-se nesta seção ou pasta as Demonstrações Contábeis que deverão fazer parte do conjunto de demonstrações, a ser publicado, como, por exemplo:

- Balanço Patrimonial.
- Demonstração de Resultado.
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.



- Demonstração dos Lucros Acumulados.
- Notas explicativas às Demonstrações Contábeis.

3. Papéis de trabalho

Todos os papéis de trabalho elaborados durante a auditoria, necessários para suportar as conclusões, que são resumidas no parecer dos auditores, conforme já mencionado, compreendem os programas de auditoria de cada grupo de contas com as respectivas análises, folhas de cálculos etc.

4. Pasta permanente

Resume todos os dados da empresa, utilizáveis por mais de uma auditoria, que deverão ser revisados ou completados anualmente, como, por exemplo:

- Atas
- Súmulas
- Cópias de contratos
- Cópias de empréstimos
- Índices financeiros e econômicos
- Outros

5. Papéis diversos

São aqueles necessários à administração do trabalho de auditoria não diretamente relacionados com os valores contábeis utilizados na auditoria, como, por exemplo, orçamento e controle de horas gastas, planejamento e plano de auditoria, anotações de reuniões com pessoal do cliente e da equipe de auditoria.

5. Demonstrações Contábeis a serem Auditadas

5.1. Introdução

Com o advento da abertura do capital das empresas para investidores externos, visando a captação de recursos, fez-se necessário cada vez mais que a guisa de informações financeiras prestadas pela contabilidade das empresas fossem cada vez maior, uniformes e confiáveis.

Para que estas Demonstrações Contábeis fossem confiáveis, era imprescindível que fossem analisadas e aprovadas por outros profissionais diferentes dos que as elaboraram, com reputação incontestável e opinião respeitada. Surge neste instante a figura obrigatória dos Auditores Independentes ou empresas de auditoria.

Nesse contexto, os Auditores Independentes através de Parecer de Auditoria externaram suas opiniões relativas às Demonstrações Contábeis, entretanto, para que tal opinião fosse fornecida, uma série de procedimentos teriam que ser observados; a consistência das informações, a uniformidade e a observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

5.2. As Demonstrações a serem Auditadas

As Demonstrações Contábeis, para as quais o Auditor Independente tem de emitir seu Parecer, segundo a Lei das Sociedades por Ações, representam:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos;
- Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.

Reproduzimos a seguir, em sua íntegra, o art. 176 da Lei 6.404/76, onde são listadas as principais exigências com relação às confecção das Demonstrações Contábeis a serem auditadas:

Art.176 Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I. balanço patrimonial;
- II. demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III. demonstração do resultado do exercício;
- IV. demonstração das origens e aplicações de recursos.

§ 1.º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

§ 2.º Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".

§ 3.º As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembléia geral.

§ 4.º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§ 5.º As notas deverão indicar:

- a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art.182, § 3.º);
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º);

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

§ 6.º A companhia fechada, com patrimônio líquido, na data do balanço, não superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos.'

5.2. Avaliação

De uma maneira sintética, as contas constantes no Balanço Patrimonial de uma empresa são avaliadas da seguinte forma:

5.3.1. Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo

Custo ou mercado, dos dois o menor, sendo admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor de mercado, quando este for inferior.

5.3.2. Investimentos

Quando definidos como irrelevantes, serão avaliados pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando esta perda estiver comprovada como permanente.

Em caso de investimentos tidos como relevantes, estes serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

5.3.3. Ativo Imobilizado

Os bens ou direitos classificados no Ativo Imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzidos do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão.

5.3.4. Ativo Diferido

O Ativo Diferido, será avaliado pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

5.3.5. Passivo Circulante e Exigível a Longo Prazo

As obrigações, encargos e riscos, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço. Em caso de obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial,

serão convertidas em moeda corrente nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.

5.3.6. Resultados de Exercícios Futuros

Receitas faturadas e/ou recebidas menos custos e despesas efetivamente incorridos, que deverão ser reconhecidos no resultado do exercício de acordo com os seguintes métodos:

- De acordo com o andamento do contrato - onde o lucro tem seu reconhecimento de acordo com o andamento físico do projeto ou nas despesas e custos incorridos.
- Término do contrato - este consiste em reconhecer o lucro apenas quando da finalização do contrato.

5.3.7. Patrimônio Líquido

Contrapartidas dos valores registrados no Ativo ou apurados na Demonstração do Resultado do Exercício.

6. Planejamento e Organização da Auditoria

6.1. Introdução

Para ser bem sucedido, o trabalho de auditoria necessita ser planejado com antecedência, de forma a prever as circunstâncias com que o auditor vai defrontar-se nas dependências dos diversos clientes.

No sentido denotativo, planejamento é o exercício de como definir, perseguir com determinação e alcançar objetivos. Em auditoria não é diferente, pois, planejamento significa a elaboração de um programa de trabalho com o objetivo específico: Emissão de opinião independente acerca da fidedignidade das Demonstrações Contábeis.

A NBC T 11, no item 11.2 – Normas de Execução dos Trabalhos, prevê, resumidamente, o que segue:

- O planejamento deve ser feito seguindo as normas de auditoria independente, considerando os prazos e demais compromissos contratualmente assumidos com o cliente (empresa contratante).
- Quando da elaboração do planejamento, o auditor deverá obter um adequado nível de conhecimento sobre o(s) negócio(s) do cliente, fatores econômicos influentes, legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade, bem como, o nível geral de competência de seus gestores.
- O planejamento deverá contemplar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, em especial os seguintes:
 - a) Conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade, inclusive as do exercício anterior;
 - b) Conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
 - c) Os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
 - d) A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a serem aplicados;
 - e) Existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;

- f) Uso do trabalho de auditores anteriores, auditores internos e especialistas;
- g) A natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e finalmente
- h) Necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para entidade prestar informações aos demais usuários externos.

O planejamento implica em definir diversas tarefas de execução paralela, por vários auditores, em busca do objetivo comum, previamente definido.

Em empresas (escritórios) de auditoria que têm técnicas e metodologias de trabalho próprias, cuja abrangência, confiabilidade e objetividade são fatores determinantes à boa execução dos serviços, a realização do trabalho é planejada de tal forma, que as tarefas individuais atribuídas a cada membro da equipe, após concluídas, resultam em um exame abrangente das Demonstrações Contábeis.

Podemos dizer que a qualidade e a utilidade da auditoria são asseguradas pelo adequado planejamento das diversas etapas do trabalho.

6.2. Distinção entre Planejamento e Programa de Auditoria

É comum, na prática, o uso dos vocábulos planejamento e programa com o mesmo sentido.

Entendemos que o planejamento envolve aspectos mais abrangentes, como a escolha da equipe, locais que serão visitados, meios de transporte, hospedagem e o programa de verificação.

Programa de auditoria é, então, parte do planejamento e consiste no rol de procedimentos que visam a obter as evidências necessárias à formação da opinião do auditor.

O programa de auditoria especifica o trabalho a ser executado, a época mais apropriada para a realização de certos procedimentos, a extensão e a profundidade dos exames, e outros detalhes que possam contribuir para a consecução dos objetivos traçados inicialmente.

6.3. Conhecimento do Cliente e das políticas Utilizadas

No contato preliminar com a empresa a ser auditada, o auditor procura obter os seguintes informes:

- Qual o tipo de negócio

Se é uma indústria ou empresa comercial, S/A ou Limitada, banco ou Cia. De Seguro, empresa de energia elétrica etc.

Se for banco, deve levar em consideração a legislação bancária pertinente; no caso de seguradoras, a mesma coisa e o mesmo ocorrendo para empresas de energia elétrica. Se for uma Sociedade Anônima, deverá levar consideração toda a legislação legal pertinente a este tipo de empresa, bem como registros específicos de atas e ações, estatutos, publicações de editais etc.

- Políticas sobre :

Créditos; cobrança; vendas; compras; produção; prazos concedidos.

- Produtos produzidos e comercializados

- Tipos de sistema de custo:

Custeio direto ou variável - por absorção - "standard" – ABC (custeio baseado em atividades) e critérios de avaliação do estoque - se PEPS - UEPS - ou Custo Médio.

- Sistemas de registros fiscais:

Se manuais ou eletrônicos. Registros de ICM - IPI - ISS, de Estoques - de Entrada e Saída de Mercadorias, Registro de Transporte Rodoviário etc.

- Organograma e descrição das funções

Avaliação da relação entre os órgãos e suas funções

- Controles financeiros e fluxos de caixa existentes
- Política de manutenção, capitalização e reparos
- Listas

Compreendendo todas as pessoas com autoridade para aprovação dos diversos tipos de documentos e limites de valor;

- Sistemas de expedição e transportes
- Política de seguros
- Agentes e representantes

Poderes e comissões - locais de atuação etc.

- Planos de contas

Se elaborados de acordo com determinações da Lei das S/A, se permitem refletir com propriedade as operações da empresa etc.

- Impressos utilizados e seus fins

Avaliação parcial

- Sistemas de pagamentos:

Fornecedores, pessoal etc.

- Pessoal

Crerios de seleção, admissão e rotatividade de pessoal. Política salarial vigente. Benefícios oferecidos. Registros etc.

- Planos futuros da empresa:

Expansão, abertura de novas filiais, exportação, modificação na produção etc.

- Natureza dos contratos existentes :

Contratos de "*royalties*", arrendamento mercantil "*Leasing*", assistência técnica, de empréstimos locais e com o exterior. Registro no Banco Central desses contratos. Garantias e ônus dos mesmos. Prazos etc.

- Sistema de computação:

Próprios ou alocação de serviços de terceiros - Relatórios emitidos.

- Volume de faturamento e de compras

Além do valor, o número de notas fiscais.

Em função desses informes, o auditor está apto para iniciar o planejamento e a organização da auditoria. Estabelece as áreas de importância; organiza programas específicos de auditoria; determina o rodízio de visitas às filiais; fixa as datas dos trabalhos; designa o pessoal necessário por categoria e prepara uma folha de trabalho de pontos de atenção para a equipe sobre os principais problemas de cada área.

Convém lembrar que um exame planejado com adequação traz as seguintes vantagens :

- a) permite o cumprimento das datas-limites e satisfaz às necessidades da empresa;
- b) evita desperdício de esforços;
- c) permite que as horas efetivamente despendidas fiquem em linha com as estimadas para a execução dos trabalhos de auditoria;
- d) beneficia e facilita o trabalho de planejamento de cada período.

6.4. Planejamento das Horas

As horas de trabalho são melhor distribuídas quando estabelecemos a quantidade de horas entre as visitas preliminares e a final, por classe de profissional e área de auditoria. Essa distribuição é feita seguindo o seguinte critério:

- Horas constantes no levantamento que determinou o valor do preço do serviço de auditoria;
- Experiência de cada auditor.

Como exemplo citamos o quadro utilizado por ALMEIDA (1996,p. 130):

| Áreas | Preliminar | | | | Final | | | | Total geral |
|----------------------------------|------------|-------------|------------|-------|--------|-------------|------------|-------|-------------|
| | Sênior | Semi-sênior | Assistente | Total | Sênior | Semi-sênior | Assistente | Total | |
| Planejamento | 15 | | | 15 | | | | | 15 |
| Dem. Financeira e o relatório | 10 | | | 10 | 20 | | | 20 | 30 |
| Ajustes e reclassificações | | | | | 5 | | | 5 | 5 |
| Supervisão | 5 | | | 5 | 5 | | | 5 | 10 |
| Eventos subsequentes | | | | | | 5 | | 5 | 5 |
| Advogados | | | | | | 5 | | 5 | 5 |
| Carta de gerência | | | | | | 5 | | 5 | 5 |
| Atas | | 5 | | 5 | | 5 | | 5 | 10 |
| Controle interno | 10 | 20 | | 30 | | | | | 30 |
| Teste de transação | | | 20 | 20 | | | 10 | 10 | 30 |
| Controle de horas | | 3 | | 3 | | 2 | | 2 | 5 |
| Caixa e bancos | | 5 | | 5 | | | 10 | 10 | 15 |
| Contas a receber | | 10 | | 10 | | 5 | | 5 | 15 |
| Estoques | | 17 | | 17 | | 8 | | 8 | 25 |
| Despesas antecipadas | | | | | 5 | | | 5 | 5 |
| Investimentos | | | 10 | 10 | | | 5 | 5 | 15 |
| Imobilizado | 5 | | 10 | 15 | | | 5 | 5 | 20 |
| Diferido | | | | | | 5 | | 5 | 5 |
| Fornecedores e outras obrigações | | | | | | 10 | 5 | 15 | 15 |
| Empréstimos | | | 10 | 10 | | | 5 | 5 | 15 |
| Resultados de exercícios futuros | | | 5 | 5 | | | 5 | 5 | 10 |
| Patrimônio líquido | | | 5 | 5 | | | 5 | 5 | 10 |
| Revisão analítica | 15 | | | 15 | 5 | | | 5 | 20 |
| | 60 | 60 | 60 | 180 | 40 | 50 | 50 | 140 | 320 |

7. Auditoria das Disponibilidades – Caixa e Bancos

7.1. Introdução e Objetivo

O artigo n.º 178 da Lei n.º 6.404/76 (Lei das S.A.), versa que no Ativo as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez, considerando esse dispositivo, as contas de Caixa e Bancos são as primeiras a serem apresentadas no Balanço Patrimonial e tendo em vista também o seu alto grau de conversibilidade, figuraram no Ativo Circulante, como definido no artigo n.º 179 do mesmo diploma legal.

Embora os saldos das disponibilidades, na maioria das vezes, não representem grande expressividade no Balanço Patrimonial, os auditores costumam dedicar grande atenção ao exame desta seção do Ativo. Isso se justifica por uma característica única das Disponibilidades, ao representarem um conjunto de contas por onde passam praticamente todas as transações, e são as mesmas a parte mais líquida do patrimônio, logo, mais suscetíveis a fraudes.

A melhor forma de se certificar que os recursos em caixa existem é contá-los fisicamente. Para as contas bancárias esse procedimento não poderá ser utilizado, todavia, utilizamos testes de Auditoria que permitem que confirmemos a existência e totalidade desses Ativos, os mesmos serão descritos posteriormente nesse capítulo.

Objetivo da Auditoria:

- determinar a eficiência dos controles internos;
- verificar se o saldo de caixa representa disponibilidade real;
- determinar se o saldo inclui valores de terceiros;
- determinar a adequada segregação de funções;
- determinar a existência e totalidade dos saldos bancários;
- verificar se os títulos de propriedade da empresa estão em seu poder ou mantidos em custódia por terceiros;
- constatar se as aplicações em títulos estão avaliadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade;

- observar a correta contabilização dos rendimentos ou perdas nas aplicações financeiras.

7.2. Avaliação do Controle Interno

O sistema de controles internos deve ser adaptado às necessidades e características de cada empresa. Nem todos os elementos que fortalecem o controle são utilizáveis em todas as empresas, e a avaliação do auditor quanto a eficiência e eficácia do controle é que vai determinar o escopo do seu trabalho nesta seção.

Segundo William Attie (1987,p. 60-61): " controle interno se refere a procedimentos e organização adotados como planos permanentes da empresa".

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) cita : " 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 seguimento das políticas administrativas prescritas."

Para que o sistema de controles internos proporcione segurança para as disponibilidades, deverá ter as seguintes características básicas:

- a) Separação de funções entre o responsável pela custódia de valores e os funcionários encarregados dos registros contábeis.
- b) Todos os recebimentos devem ser encaminhados à tesouraria ou setor equivalente, para depósito bancário diário, ou, preferencialmente, ser depositados diretamente pelo agente que efetua o pagamento.
- c) Os funcionários responsáveis pela custódia de valores não podem ter acesso ou participar do seguinte:
 - ⇒ Expedição e entrega de mercadorias vendidas;
 - ⇒ Emissão de notas fiscais e faturas;
 - ⇒ Manutenção de controle individual de contas a receber;
 - ⇒ Cobrança;

- ⇒ Escrituração contábil;
- ⇒ Concessão de descontos e abatimentos;
- ⇒ Conciliações bancárias.
- d) O exercício de direitos conferidos à empresa e decorrentes de participação societária ou posse de títulos públicos, tais como dividendos, bonificações, juros, normalmente coletados por funcionário da tesouraria, deve ser periodicamente investigado pelo pessoal da contabilidade.
- e) Preferencialmente, os cheques para pagamento devem ser nominativos, cruzados e com duas assinaturas.
- f) Os cheques somente devem ser assinados à vista dos documentos que lhes deram origem, jamais devendo ser assinados em branco.
- g) Os comprovantes de pagamento devem ser cancelados, de modo a evitar a sua reapresentação.
- h) É recomendável a existência de fundo fixo de caixa para atender ao pagamento de pequenas despesas, com normas específicas de funcionamento.
- i) Deve existir uma cobertura específica de seguro para os casos de infidelidade na manipulação de valores.
- j) A intervalos irregulares, devem ser conduzidas verificações internas nas operações sob responsabilidade da tesouraria.

7.3. Principais Procedimentos de Auditoria

Em cada área do trabalho por nós abordada, por exemplo, Disponibilidades (caixa e bancos), forneceremos os procedimentos de Auditoria comumente utilizados nos exames das transações freqüentemente encontradas nas empresas auditadas.

7.3.1 Questionário de avaliação dos Controlos Internos

Empresa: *Exemplo S.A.*

Caixa & Bancos

Recebimentos

1. A entrada de dinheiro é registrada em caixa registradora?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

2. A entrada de dinheiro é escriturada em boletim de caixa?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

3. Os recebimentos são escriturados:

a. Mensalmente?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

b. Diariamente?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

4. Existem Normas:

a. Exigindo depósito bancário diário, e de forma intacta, dos recebimentos?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

b. Exigindo que todos os cheques recebidos sejam cruzados no ato do recebimento?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

c. Proibindo o uso do dinheiro recebido para pagamentos?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

5. Tais normas são observadas na prática?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

6. Os depósitos diários são acompanhados de detalhes que permitem identificar as origens?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

7. Os recebimentos podem ser comprovados mediante:

a. Cópia de fatura?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

b. Cópia de nota fiscal?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

c. Cópia de recibo?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

8. Caso sejam emitidos recibos:

a. São pré-numerados tipograficamente?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

b. São custodiados:

b.1) pelo caixa?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

b.2) pelo chefe da tesouraria?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

b.3) não há responsável indicado?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

9. funcionário encarregado dos recebimentos tem outras funções?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

10. Este mesmo funcionário custodia outros valores mobiliários?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

11. Ocorrem verificações de caixa:

a. Sem prévio aviso?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

b. Por funcionário autorizado?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

12. Seus resultados são levados em consideração pela administração superior?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |



13. A localização física da caixa-recebimentos:

a. Oferece segurança adequada?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

b. numerário é bem guardado?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

14. Existe cobertura de seguro contra roubo?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

15. Registrou-se, nos últimos três anos, qualquer caso de irregularidade envolvendo falta de dinheiro?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

16. responsável pelos recebimentos está autorizado a conceder descontos ou abatimentos?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

Pagamentos

17. Existem fundos fixos de caixa para atender a pequenas despesas?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

18. Em caso afirmativo:

a. O responsável recebe suprimento ao fundo mediante cheque nominativo?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |



b. Há limite máximo para cada desembolso?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

c. Há norma disciplinando o reembolso ao fundo?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

d. Cada reembolso é sujeito a comprovação adequada?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

e. É proibido descontar cheques pessoais com dinheiro do fundo fixo?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

f. Sendo permitido essa prática (desaconselhável), os cheques pessoais são depositados imediatamente?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

g. reembolso ao fundo é processado mediante a comprovação dos desembolsos?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

h. Há contagem de surpresa dos valores que compõem o fundo (dinheiro + comprovantes)?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

i. Os comprovantes reembolsados ao fundo são cancelados para evitar reapresentação?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

BSFEAC

19. Caso a resposta ao item 17 tenha sido negativa:

a. É usado boletim de caixa para registrar os pagamentos em dinheiro?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

b. Existe limite para pagamento em dinheiro?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

c. Existem pagamentos não comprovados de forma adequada?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

d. Os salários e outras vantagens a empregados são pagos em dinheiro?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

e. funcionário encarregado pelos pagamentos é o mesmo que efetua os recebimentos?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

f. Os pagamentos em dinheiro são autorizados previamente por quem de direito?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

Bancos

20. As contas bancárias existentes são:

a. Conta movimento?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

b. Conta de salários?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

c. Conta de cobrança?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

d. Conta vinculada?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

e. Conta caucionada?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

f. Conta garantia?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

21. Existem normas disciplinando o nível de saldo médio em cada banco?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

22. Excetuando-se os pagamentos atendidos pelo fundo fixo, todos os demais são feitos por cheque?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

23. Os cheques emitidos são nominativos?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

24. Os cheques são emitidos à vista de comprovantes hábeis?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

25. É proibida a assinatura de cheque em branco?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

26. Quando um cheque é cancelado:

a. Anota-se cancelado no canhoto do cheque?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

b. Mantém-se arquivada cópia do cheque em pasta separada?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

c. Rasga-se a assinatura e arquiva-se o restante do cheque em pasta separada?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

d. Os cheques são emitidos com cópia?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

e. As cópias são grampeadas aos comprovantes de pagamento?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

27. A Contabilidade procede ao registro do pagamento indicando as contas envolvidas na cópia de cheque?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

28. A contabilidade confere a seqüência numérica dos cheques?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

29. Os talões de cheques ainda não utilizados ficam guardados em cofre?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

30. Os extratos e os avisos bancários são encaminhados diretamente à contabilidade?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

31. Quanto as conciliações bancárias:

a. São realizadas pelas contabilidade?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

b. Os itens pendentes são esclarecidos prontamente?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

c. Existem pendências não esclarecidas?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

d. formulário de conciliação é adequado?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

e. São realizadas logo ao início do mês, assim que se tenha o extrato em mãos?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

32. É verificada a seqüência numérica dos cheques apresentados?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

33. É confrontada a data do depósito com data do crédito na conta pelo banco?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

34. Para os cheques apresentados após determinado prazo, é obtida justificativa adequada?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

7.3.2. Procedimentos de Auditoria para Contagem de Caixa

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|--|---------|---------------------|
| <p>Efetuar a contagem de caixa em caráter de surpresa e de preferência no primeiro instante Quando chegar ao local da firma a ser auditada.</p> <p>Antes de iniciar a sua contagem de caixa, anote no verso do formulário de contagem: últimas notas fiscais de vendas á vista emitidas, últimos cheques emitidos, últimos recibos emitidos. Se o caixa for o responsável pela guarda de duplicatas em carteira, relacione essas duplicatas em seu papel de trabalho para posterior confronto com a posição de Contas a Receber.</p> <p>Se a contagem de caixa se basear num livro caixa ou boletim de caixa, confira somas e transporte de quinze dias atrás. Certifique-se de que as transações desses informes estão corretamente transcritas.</p> <p>A Seguir, determine a posição do saldo de caixa segundo os livros. Exija que o caixa lhe apresente todos os documentos de recebimentos e pagamentos e inclusive cheques e numerários que fazem parte do saldo de caixa. Em nenhuma hipótese, aceite que posteriormente o caixa lhe apresente numerário, que estava em seu bolso ou em outro local. Caso isso aconteça, anote no formulário da contagem a ocorrência.</p> <p>Se o caixa for também o responsável por fundo fixo, verifique critério de reembolso: freqüência e limite para pagamento em dinheiro e se sua utilização é efetiva.</p> <p>Anote no verso do formulário todos os cheques recebidos e que façam parte da contagem. Verifique se estão cruzados e se é prática o recebimento de cheques ao portador.</p> <p>Confira por teste, os comprovantes não reembolsados na data da contagem com os comprovantes posteriores de reembolso dos fundos (Fundo Fixo).</p> <p>Verifique se os fundos fixos existentes são de valores razoáveis (suficientes para atender as despesas da empresa). Atente para ociosidade de fundos.</p> <p>Verifique se os boletins de prestações de contas são preparados a tinta e em seqüências (formulários pré-numerados tipograficamente).</p> <p>Examine as instruções escritas para controle dos fundos fixos, e atente para os limites de pagamentos em dinheiro e a não permissão de desconto de cheques.</p> | | |

Continuação:

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|--|---------|---------------------|
| <p>Verifique se os boletins são aprovados por funcionário habilitado e se os documentos são cancelados no momento de reembolso para impedir que sejam reapresentados.</p> <p>Onde houver dúvidas, faça contagem de surpresa pela segunda vez analisando todas as transações do período entre as duas contagens.</p> <p>Anote também todos os documentos que fazem parte da contagem: recebimentos, pagamentos, vales e outros.</p> <p>Obtenha explicações sobre diferenças de caixa, comprovantes com data superior ao período da última reposição do fundo, etc.</p> <p>Anote nos papéis de trabalho se o caixa é responsável pela guarda de valores de terceiros. Caso isso aconteça, confirme com os favorecidos os valores entregues e comente na carta de controle interno que para segurança do controle e evitar a acomodação de práticas indesejáveis aos interesses da empresa, esses valores deveriam ficar sob a guarda de outras pessoas que não o caixa.</p> <p>Comente na carta de controle interno todos os fatos que julgar irregulares tais como: cheques descontados de funcionários, vales antigos ainda em poder do caixa, despesas de reembolso antigas e ainda pendentes de contabilização etc.</p> <p>Atenção: Em nenhuma oportunidade, faça com que o caixa se ausente por quaisquer motivos deixando você Sozinho. Caso isso aconteça, lacre o recinto ou peça a permanência de um titular responsável pela empresa que permaneça com você na ausência do caixa.</p> <p>Ao concluir a Sua contagem, preencha o formulário próprio e peça ao caixa que assine no local apropriado que recebeu de volta o numerário que lhe foi entregue.</p> <p>Apresentar conclusões, abordando:</p> <ul style="list-style-type: none"> A eficiência do sistema de controles internos; A adequação dos princípios de contabilidade aplicáveis; A realidade dos saldos; O estado dos registros, documentos e arquivos. | | |

7.3.3. Procedimentos de Auditoria para as Áreas de Caixa e Fundo Fixo

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|--|---------|---------------------|
| <p>Levante pelo razão e balancete os valores contabilizados como suprimentos a fundos fixos e movimentação analítica do caixa diário.</p> <p>Compare esses dados contra a lista de setores autorizados a manterem fundo fixo de caixa e (responsável - setor – montante) e boletins diários.</p> <p>Verifique se os saldos do caixa geral e do fundo fixo conferem com o razão.</p> <p>Proceda conferências aritméticas (Sommas) dos boletins de prestação de contas.</p> <p>Verifique se a classificação contábil dos documentos é correta.</p> <p>Verifique a formalização interna pela Direção Geral das áreas que podem manter fundos fixos e dos montantes.</p> <p>Verifique a declaração, escrita e assinada do responsável pelo fundo fixo, aceitando o valor a ele confiado, (pode ser declarado no recibo).</p> <p>Verifique a adequação das instruções sobre os procedimentos de recebimento, via caixa e sua escrituração, prazos de prestação de contas e demais aspectos.</p> <p>Verifique se os comprovantes são revisados antes do reembolso, por um funcionário categorizado e são cancelados no momento do reembolso para impedir que sejam reapresentados.</p> <p>Verifique se o fundo fixo não é misturado com quaisquer recebimentos de contas a receber ou outras fontes.</p> <p>Verifique se são feitas contagens e conciliações do caixa e do fundo fixo, periodicamente, por funcionários categorizados e autorizados.</p> <p>Apresentar conclusões, abordando:</p> <p>A eficiência do sistema de controles internos;</p> <p>A adequação dos princípios de contabilidade aplicáveis;</p> <p>A realidade dos saldos;</p> <p>O estado dos registros, documentos e arquivos</p> | | |

7.3.4. Procedimentos de Auditoria para Área de Bancos Conta Movimento

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|---|---------|---------------------|
| <p>Levantar através do razão e balancete, as contas bancárias, por banco/saldo, na data.</p> <p>Prepare as Circularizações (em papel timbrado da empresa cliente, assinada pelo seu representante).</p> <p>Obtenha as conciliações bancárias, proceda conferências aritméticas.</p> <p>Verifique (quanto à justificativas, contas, etc) as pendências das conciliações no período subsequente, através de apresentação no extrato subsequente e/ou avisos bancários.</p> <p>Verifique (quanto à justificativas, contas, etc) as pendências das conciliações no período subsequente, através de apresentação no extrato subsequente e/ou avisos bancários.</p> <p>Investigue e examine a justificativa para todos os demais itens da conciliação que não foram correspondidos pelo banco no período subsequente.</p> <p>Concilie os débitos no extrato bancário com os créditos no razão e os créditos dos extratos bancários com os débitos do razão.</p> <p>Verifique, pelo exame dos documentos comprobatórios, todos os itens pendentes da conciliação.</p> <p>Certifique-se de que as transferências inter-bancos não completadas na data da reconciliação foram apropriadamente apresentadas nas conciliações como cheques não apresentados e/ou depósitos em trânsito para certificar-se de que não houve saques de cheques sem fundos.</p> <p>Verifique se as conciliações bancárias são revisadas e aprovadas por um funcionário responsável diferente daquele que as elaborou.</p> <p>Verifique se os extratos bancários são recebidos diretamente pelo conciliador, e é mantido controle físico dos mesmos até que sejam completadas as conciliações.</p> <p>Verifique se os cheques são preparados por funcionários designados, independentes da função de aprovação dos comprovantes.</p> <p>Verifique se os funcionários que preparam os cheques comparam todos os dados dos comprovantes com os cheques.</p> <p>Verifique se os cheques são sempre nominativos e nunca ao portador.</p> | | |

Continuação:

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|---|---------|------------------------|
| <p>Verifique se todos os comprovantes que acompanham o cheque são apresentados para a assinatura.</p> <p>Verifique se todos os comprovantes são apropriadamente cancelados no momento da assinatura do cheque, para evitar pagamento em dobro.</p> <p>Verifique se as pessoas autorizadas a assinar cheques atuam em funções independentes de:</p> <p>Contas a pagar e aprovação para pagamento;</p> <p>Preparação do cheque, recebimento de caixa e fundo fixo.</p> <p>Compras e recebimentos de mercadorias.</p> <p>Verifique se as custódias dos cheques assinados a serem entregues ao favorecido, bem como a entrega dos mesmos é de responsabilidade de um funcionário.</p> | | |

7.3.5. Contagem de Caixa - Modelo utilizado

Relatório de Contagem de Caixa

Empresa: Granja Regina S.A.

Unidade:

Tesoureiro:

Hora de Início:

Hora de Término:

| | | | |
|-------------------------|------------------------------------|------|-------|
| 1 Saldo Anterior do dia | / / | R\$: | _____ |
| 2. Entradas do Dia | / / | R\$: | _____ |
| 3. Saídas do Dia | / / (excluir recibos de depósitos) | R\$: | _____ |
| a) Saldo do Dia | / / (1+2+3) | R\$: | _____ |

Conferência Física do Numerário em Caixa

| | | |
|--|------|-------|
| 1. Dinheiro | R\$: | _____ |
| 2. Cheque à Vista | R\$: | _____ |
| 3. Cheques Pré-datados | R\$: | _____ |
| 4. SLIPS Cartão de Crédito | R\$: | _____ |
| 5. Recibos de Depósitos do Dia | R\$: | _____ |
| 6. Transferência de Numerário | R\$: | _____ |
| 7. Outros | R\$: | _____ |
| b) Total (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7) | R\$: | _____ |

Outros Documentos que Compõem o Caixa

| | | |
|--------------------------------|------|-------|
| 1. Vales Autorizados | R\$: | _____ |
| 2. Vales Não Autorizados | R\$: | _____ |
| 3. Outros | R\$: | _____ |
| c) Total (1 + 2 + 3) | R\$: | _____ |
| d) Saldo do Caixa (B + C) | R\$: | _____ |
| e) Diferença Apurada (A - D) | R\$: | _____ |

Declaro que o total dos valores acima foi contado e conferido na minha presença, pelo Auditor da Laynus Auditores Associados S/C Ltda., e a mim devolvido integralmente pelo que assumo inteira responsabilidade, inclusive pela diferença detectada no presente relatório de contagem de caixa.

Fortaleza, de 1.999.

Tesoureiro/Caixa

Diretor

Auditor

7.3.6. Circularização de Instituições Financeiras - Modelos utilizados**Modelo 01 - Bancos Nacionais**

___ de _____ de 19__

NOME DO BANCO

ENDEREÇO

REF: _____

Prezados Senhores,

Para fins de auditoria de nossas demonstrações contábeis, solicitamos a V.S.^a a gentileza de fornecerem diretamente aos nossos auditores:

LAYNUS
AUDITORES INDEPENDENTES
CAIXA POSTAL 1001
01059-970 FORTALEZA - CE
FAX (085) 294-3663

uma relação detalhada dos saldos de nossas operações relativas à depósitos à vista (bem como relação das pessoas autorizadas a movimentá - la), garantias, fianças ou avais, operações com derivativos, operações com arrendamentos mercantis, debêntures, cobrança, caução, descontos, operações de câmbio, aplicações financeiras, bem como das operações de créditos indicando: valor do empréstimo, data do contrato, vencimento final, juros contratados, saldo devedor, garantias e outras informações julgadas necessária, na data base de _____.

Queira por gentileza, indicar nossa referência em sua resposta e caso já tenha respondido à nossa solicitação favor desconsiderar este pedido.

Agradecemos antecipadamente sua atenção, firmamo-nos.

Atenciosamente

Carimbo e assinatura do informante

Modelo 02 - Bancos Internacionais

Mr.
Name of bank
Address
Re:

Gentlemen

For the purpose of auditing our financial statements, please directly provide our independent auditors

LAYNUS
AUDITORES INDEPENDENTES
CAIXA POSTAL 1001
01059-970 FORTALEZA - CE
FAX (085) 294-3663

with detailed information on our accounts with your institution at month day, year, relating to:

- a) demand deposits;
- b) escrow;
- c) discount;
- d) foreign exchange operations;
- e) outstanding financial investment (date, time, frame, type, rate an amount invested)
- f) additional information on our operations with your Bank at month day, year.

In replying, please quote our reference.

We thank you in advance and remain,

Very truly yours.

8. Auditoria das Contas a Receber

8.1. Introdução e Objetivos

As Contas a Receber representam dentro do Ativo de uma entidade, os direitos adquiridos perante terceiros, decorrentes, ou não, das operações normais da empresa envolvendo as vendas a prazo. As vendas a que estamos nos referindo tanto podem ser decorrentes dos estoques normais da empresa, como também de serviços e/ou outros bens que não fazem parte desses estoques.

Os créditos decorrentes da venda a prazo de mercadorias e serviços estão representados no Balanço Patrimonial como Contas a Receber – Clientes, enquanto as demais transações não relacionadas ao objeto social principal da empresa, apresentam-se como Contas a Receber – Outros Créditos.

Para um melhor entendimento, podemos separá-las em dois grandes subgrupos: operacionais e não operacionais.

As operacionais são resultantes de operações objeto do negócio da empresa (vendas, prestação de serviços etc.).

As não operacionais representam transações que não são efetuadas com regularidade e não se identificam com as atividades principais da empresa, tais como: venda de ativo imobilizado, de investimentos; ganhos ou perdas na variação do percentual de participação etc.

O Conselho Federal de Contabilidade, na NBC T 3.2, parágrafo 3.2.2.10, item Ib, define Contas a Receber como sendo títulos de Créditos, quaisquer valores mobiliários e outros diretos.

Segundo o pronunciamento I – Ativo Circulante, itens 15 e 16, do IBRACON, as Contas a Receber constituem-se de valores decorrentes da venda de mercadorias e serviços, os quais são classificados no grupo do Ativo Circulante se forem cobráveis no próximo exercício social ou ciclo operacional, dos dois o mais longo. Caso contrário, a classificação se dá no grupo do Ativo Realizável a Longo Prazo.

Os objetivos da auditoria das Contas a Receber são basicamente os que resumizamos a diante:

- a) Estabelecer segurança sobre os controles internos mantidos sobre os direitos a receber.
- b) Provar que os valores apresentados no Balanço Patrimonial são válidos e reais.
- c) Determinar que os recebíveis estão apresentados no Balanço Patrimonial pelo seu valor líquido realizável e que foi constituída adequada provisão para prováveis perdas.
- d) Concluir sobre sua correta apresentação no Balanço Patrimonial, no que diz respeito a curto e longo prazo, e os saldos credores que deverão ser reclassificados para o passivo.
- e) Identificar se algum recebível foi dado em garantia de alguma operação, se foi descontado, ou, de qualquer outra forma comprometido.

Como sabemos, as Contas a Receber, dentro do sistema contábil, compreendem vários tipos de rubricas, são as mais comuns:¹

1. Duplicatas a Receber
 - a) Clientes
 - b) Controladas e Coligadas – transações operacionais
2. Duplicatas Descontadas (conta retificadora)
3. Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (conta retificadora)
4. Faturamento para Entrega Futura (conta retificadora)
5. Ajuste a Valor Presente (conta retificadora)
6. Saques de Exportação
7. Saques de Exportação Descontados (conta retificadora)

¹ Rubricas sugeridas no MANUAL DE CONTABILIDADE DAS SOCIEDADES POR AÇÕES, (1995, p.129 e 130)

8.2. Avaliação do Controle Interno

Quando os controles internos são inadequados ou inexistentes, as seguintes dificuldades podem surgir:

- Clientes cujo crédito não foi aprovado, ou que em nenhuma circunstância o será, podem ter mercadorias embarcadas em seu favor;
- Por falta de comunicação entre a expedição e o faturamento, mercadorias podem ser despachadas para clientes sem o devido acompanhamento de documento fiscal e fatura de pagamento;
- Faturas podem conter erros relativos a preços, quantidades, cálculos, totais e descontos concedidos;
- Importâncias lançadas no Depto. de Contabilidade podem não concordar com as lançadas no Depto. de Contas a Receber.

Podemos imaginar que as conseqüências geradas por tais falhas são desastrosas, chegando a comprometer a reputação da empresa. Desta forma, é claro que os Ativos desta entidade estão maleáveis, facilitando fraudes por parte de empregados, desvios e falta de controle nos recebimentos, esse último poderá comprometer, muitas vezes, o Resultado da empresa por motivos de grandes perdas de crédito.

A segregação de funções para diferentes departamentos ou pessoas envolvidas é muito importante, de forma que cada um seja responsável por:

- Preparação do pedido;
- Aprovação de crédito;
- Emissão de nota fiscal;
- Despacho;
- Faturamento;
- Verificação de fatura;
- Escrituração do Razão Geral;
- Escrituração do Razão Auxiliar; e

- Recebimento.

Quando este grau de segregação de funções é possível, as margens para fraudes e erros são bem menores, tendo em vista que todas as funções estão claramente subdivididas.

8.3. Constituição da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa

Este tipo de provisão deverá ser constituída para cobrir perdas estimadas na cobrança das Contas a Receber.

Embora não seja mais dedutível para fins fiscais, a provisão deve ser constituída obedecendo aos Princípios de Fundamentais de Contabilidade, de tal forma que a provisão reflita as perdas esperadas, independentemente dos limites estabelecidos pelo fisco.

Os auditores na execução de seus trabalhos defrontam-se com uma situação bastante comum, as empresas na maioria das vezes adotam a prática simplista de constituir essa provisão pelo seu limite fiscal. Entretanto, este procedimento é tecnicamente incorreto, pois tendo em vista que cada empresa é uma organização diferente, com objetivos e anseios dos mais diversos, tal prática quando adotada poderá distorcer indevidamente as Demonstrações Contábeis, as quais são de vital importância para o trabalho do auditor, pois são sobre as mesmas que será expressa sua opinião.

“Em muitos casos a provisão constituída pelos limites fiscais é adequada sob a ótica contábil ou até um pouco conservadora, que, dentro de limites razoáveis, representa uma política sadia. Todavia, em inúmeras outras circunstâncias, a mera adoção do limite fiscal pode gerar distorções significativas para mais ou para menos, não aceitáveis pelos Princípios Contábeis”. (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBKE, 1995, P. 133)

Sendo assim, algumas considerações importantes quanto aos critérios para sua constituição devem ser feitas:

- a) Com base na análise individual do saldo de cada cliente.

Esse trabalho deve ser feito com base na posição analítica por duplicata dos clientes na data do balanço, e em conjunto com os responsáveis pelos setores de vendas, crédito e cobrança, de forma a exercer um julgamento adequado dos saldos incobráveis.

- b) Considerando a experiência anterior da empresa com relação a prejuízos com Contas a Receber.

Essa análise pode ser feita através da comparação dos saldos totais de clientes ou de volumes de faturamento com os prejuízos reais ocorridos na própria empresa. Complementando essa análise, é importante a contribuição dos elementos ligados aos setores de vendas e crédito e cobrança, com sua experiência e conhecimento dos clientes.

8.4. Principais Procedimentos de Auditoria

8.4.1. Questionário de avaliação dos Controles Internos

Empresa: *Exemplo S.A.*

Contas a Receber - Clientes

Para facilitar ainda mais a avaliação desse controle interno, damos a seguir exemplo de questionário que pode ser aplicado nessa avaliação.

Questionário Sobre Controle Interno de Contas a Receber

1. As funções seguintes estão sendo exercidas por empregados que não são escriturários de Contas a Receber?

a. manuseio de caixa e manutenção dos registros de caixa;

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

b. abertura de correspondências recebidas;

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

c. crédito e cobrança;

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

d. revisão e envio de extratos a clientes;

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

e. aprovação de notas de crédito e cancelamento de Contas a Receber incobráveis.

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

2. O Razão Auxiliar de Contas a Receber é acessível ao Caixa?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

3. O Razão Auxiliar de Contas a Receber é regularmente conferido com o Razão Geral?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

4. O Razão Auxiliar de Contas a Receber é ocasionalmente conferido com o Razão Geral por funcionário que não escritura Contas a Receber?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

5. A relação de Contas a Receber por idade de vencimento é regularmente preparada e submetida à aprovação da gerência?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

6. Os extratos são regularmente enviados aos clientes?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

7. Os escriturários de Contas a Receber estão contabilizando as faturas sem falhas na série numérica?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

8. Os lançamentos diários são baseados em totais compilados em outros departamentos?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

9. Existe aprovação da gerência para pagamento de Contas a Receber com saldos credores?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

10. O cancelamento de contas incobráveis é autorizado pelo gerente apropriado?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

11. Os recebíveis, depois de serem cancelados, são lançados em registro separado, e os esforços para cobrança são revisados regularmente por um gerente?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

12. As notas de crédito são pré-numeradas e todos os números contabilizados?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

13. As notas de crédito têm assinatura de aprovação de pessoas autorizadas? As notas de crédito por mercadorias devolvidas indicam o número de recebimento do material correspondente?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

14. Os escriturários de Contas a Receber fazem rodízio de um serviço para outro, a intervalos regulares?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

15. Os auditores internos, ou gerente financeiro, confirmam os saldos de Contas a Receber, periodicamente, por meio de cartas de confirmação?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

16. Os recebíveis de gerentes e funcionários são contabilizados em contas separadas?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

17. As mercadorias enviadas em consignação são registradas em conta especial de inventário, em vez de em Contas a Receber?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

8.4.2. Questionário Sobre Controle Interno de Vendas

1. Os pedidos de clientes são revisados e aprovados, antes de aceitos:

a. pelo departamento de vendas;

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

b. pelo departamento de crédito;

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

c. os pedidos são numerados previamente e controlados para que não falte nenhum;

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

d. os pedidos são confrontados com as faturas.

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

2. A série numérica das notas fiscais está sendo controlada?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

3. Existe controle numérico das faturas? As faturas analisadas e em seguida são arquivadas?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

4. As notas fiscais são conferidas:

a. quanto às quantidades faturadas?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

b. quanto aos preços usados?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

c. quanto aos cálculos?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

d. quanto às condições de pagamento?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

5. O departamento de crédito está inteiramente independente do departamento de vendas?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

6. São preparados relatórios de recebimento para as mercadorias devolvidas pelos clientes?

Resposta:

| | | |
|-----|-----|-----|
| SIM | NÃO | N/A |
| | | |

8.4.3. Procedimentos de Auditoria

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|--|---------|---------------------|
| <p>Com base na avaliação dos controles internos, determine a extensão dos serviços a serem executados na área.</p> <p>Faça um resumo descrevendo a eficiência do controle interno.</p> <p>Solicite o mapa de faturamento do mês e determine o critério de seleção das faturas para teste, mostrando nos papéis de trabalho o valor faturado no mês e o valor dos nossos testes e percentual de verificação.</p> <p>Examine pedidos emitidos com as faturas, observando condições de prazo e preços. Verifique se os mesmos estão aprovados pelo Depto. de Vendas.</p> <p>Verifique se as vendas estão devidamente aprovadas pelo setor de crédito e cobranças.</p> <p>Confira cálculos e somas das notas fiscais.</p> <p>Inspecione mapas de custo dos produtos vendidos e sua baixas.</p> <p>Verifique os preços médios aplicados e se foram corretamente considerados.</p> <p>Inspecione os canhotos de entrega dos produtos vendidos com as notas fiscais.</p> <p>Observe se é satisfatório o despacho de mercadorias.</p> <p>Observe os cálculos dos impostos de ICM e IPI e baixa nos livros fiscais respectivos.</p> <p>Verifique se os totais das notas fiscais de vendas lançadas nos registros fiscais estão de acordo com os totais do faturamento do mês lançado no Razão.</p> <p>Observe a razoabilidade da devolução de mercadorias e se a empresa investida os motivos objeto das reclamações.</p> <p>Verifique se os preços constantes dos pedidos correspondem às tabelas de preço em vigor.</p> <p>Inspecione se a empresa prepara um "tie up" das duplicatas e se está corretamente elaborado.</p> | | |

Continuação:

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data |
|--|---------|--------------------|
| <p>Inspeccione se a empresa prepara um "ageing list", análise da maturidade das contas, e faça teste da distribuição dos vencimentos, selecionando ao acaso um bloco de duplicatas emitidas.</p> <p>Confronte o total das contas analíticas de Contas a Receber com o total sintético do razão.</p> <p>Observe se os controles existentes dão plena segurança quanto à prática de "lapping", isto é, o caixa recebe de "A", não registra, recebe de "B", registra o de "A".</p> <p>Verifique a atualização dos registros fiscais s/vendas e compras de mercadorias.</p> <p>Examine no final do ano todo o movimento de Contas a Receber desde o exame da visita intermediária e observe a transcrição de qualquer item anormal.</p> <p>Verifique a contabilização de adiantamentos por conta de entrega futura de mercadoria e o aproveitamento posterior da parcela entregue.</p> <p>Examine as provisões de devedores duvidosos feitas no final do período e reversão de saldos não utilizados.</p> <p>Verifique a razoabilidade de baixas durante o ano.</p> <p>Observe razoabilidade de abatimentos sobre vendas e respectivas aprovações.</p> <p>Verifique se a rotação de crédito (Prazo médio de cobrança) é satisfatória.</p> <p>Examine adequação das duplicatas transcritas no livro de Registro de Duplicatas e se são anotadas datas de recebimento das mesmas.</p> <p>Inclua outros procedimentos que julgar necessário.</p> <p>Anote falhas observadas sobre o controle interno para fins de regularização oferecendo recomendações para melhoria.</p> | | |

8.4.4. Circularização de Clientes - Modelos Utilizados

Modelo 1 - Clientes

___ de _____ de 19__

NOME DO CLIENTE

ENDEREÇO

REF: _____

Prezados Senhores,

Para fins de auditoria de nossas demonstrações contábeis, solicitamos a V.S.^a a gentileza de fornecerem diretamente aos nossos auditores:

LAYNUS

AUDITORES INDEPENDENTES

CAIXA POSTAL 1001

01059-970 FORTALEZA - CE

FAX (085) 294-3663

a confirmação do saldo das duplicatas a receber de V.S.^a, na data base de _____, conforme detalhamento em anexo.

Caso haja divergências, favor efetuar as observações que se façam necessárias.

Queira por gentileza, indicar nossa referência em sua resposta e caso já tenha respondido à nossa solicitação favor desconsiderar este pedido.

Agradecemos antecipadamente sua atenção, firmamo-nos.

Atenciosamente

Carimbo e assinatura do informante



Modelo 2 - Clientes no exterior

Date

To,

Gentlemen:

In connection with an examination of our financial, please confirm to our auditors

LAYNUS

AUDITORES INDEPENDENTES

CAIXA POSTAL 1001

01059-970 FORTALEZA - CE

FAX (085) 294-3663

the balance of accounts receivable from you of US\$ _____ as at ____/____/____ .

Your prompt attention to this request will be appreciated

Yours very truly,

9. Estoques

9.1. Introdução e Objetivos

Os estoques são ativos tangíveis, ou aplicações de recursos visando sua obtenção, destinados à venda, à distribuição, à transformação ou ao uso próprio da empresa em suas atividades normais. Basicamente são representados por: Mercadorias para Revenda, Produtos Acabados, Produtos em Elaboração, Matérias-primas, Almojarifado, Importações em Andamento e Adiantamento a Fornecedores de Estoques.

“Os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais. A sua correta determinação no início e no fim do período contábil é essencial para uma apuração adequada do lucro líquido do exercício. Os estoques estão intimamente ligados às principais áreas de operação dessas companhias e envolvem problemas de administração, controle, contabilização e principalmente de avaliação”. (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 1995, P. 151)

O grupo de contas de estoques é aquele que deve ser observado com bastante atenção por parte dos auditores, sendo uma das áreas em que maior número de horas é gasto, principalmente pelo fato de valores apresentados no Balanço Patrimonial estarem representados por quantidades de unidades de bens ativos que necessitem de comprovação física antes e depois de qualquer outro trabalho.

Os Objetivos da Auditoria neste grupo de contas é:

- Certificar-se de que os valores foram determinados em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade: custo ou mercado, dos dois o menor.
- Certificar-se tanto quanto possível de que os valores estão representados por quantidades físicas.
- Verificar se o procedimento na avaliação dos inventários em relação ao período anterior tem sido consistente.
- Verificar se os critérios de custo de fabricação são adequados e satisfatórios.
- Certificar-se de que os estoques não incluem itens obsoletos, invendáveis ou inservíveis ou, se inclusos, se foram constituídas provisões adequadas de desvalorização dos estoques.



- Verificar se os estoques são de propriedade da empresa, não incluem mercadorias em consignação ou de terceiros; não estão penhorados ou garantidos por qualquer tipo de restrição.
- No caso de preços controlados por órgãos do governo se devidamente autorizados.
- Verificar se as despesas de importação de mercadorias em estoques tais como: seguro, frete, despesas alfandegárias e outras, estão devidamente incorporadas no custo dos itens importados.
- No caso de adoção do custo padrão ou "standard" se as variações de custo dos produtos não vendidos estão alocadas no estoque e não lançadas diretamente em despesas.
- Se há uma adequada cobertura de seguros sob os estoques no tocante a roubo e incêndio.
- Se os estoques não incluem o custo dos impostos de ICM e IPI.
- Se as vendas ou compras de produtos de afiliadas estão corretamente destacadas nos livros para fins de eliminação dos lucros no caso de consolidação de balanços.

9.2. Aspectos Contábeis

Os estoques são classificados no Ativo Circulante quando seu prazo de realização é até o término do exercício subsequente, caso contrário, deverão ser registrados no Ativo Realizável a Longo Prazo.

O momento da contabilização de compras de itens do estoque, assim como o das vendas a terceiros, deve ser o da transmissão do direito de propriedade dos mesmos, não importando dessa forma, a posse física e sim a propriedade.

Considerando o conteúdo normal dos estoques em empresas comerciais como sendo apenas os produtos adquiridos para revenda e eventualmente uma conta de almoxarifado, nos preocupamos apenas em demonstrar o Elenco de Contas sugerido para às empresas industriais, dispostas em ordem de liquidez, conforme preconizado na Lei n.º 6.404/76:

Estoques

Produtos acabados

Mercadorias para revenda

Produtos em elaboração
 Matérias-primas
 Materiais de acondicionamento e embalagem
 Materiais auxiliares
 Manutenção e suprimentos gerais
 Importações em andamento
 Almojarifado
 Adiantamentos a fornecedores
 Provisão para redução ao valor de mercado (conta credora)
 Provisão para perdas em estoques (conta credora)

9.3. Métodos de Valorização dos Estoques

Existem quatro tipos de métodos de valorização de estoques (os mais difundidos), esses métodos podem são descritos nas palavras de ALMEIDA (1996, p. 180), como segue:

- **Identificação Específica** - por esse método é identificado o custo incorrido individualmente de cada unidade. Ele é utilizado principalmente em empresas que trabalham sob o regime de encomenda. Na maioria dos casos é economicamente inviável o emprego desse método;
- **UEPS ou LIFO (*last-in-first-out*)** - nesse método, as quantidades que ficam em estoques são valorizadas pelos primeiros custos unitários e as que saem são valorizadas pelos últimos custos unitários;
- **PEPS ou FIFO (*first-in-first-out*)** - por esse método as quantidades que ficam em estoques são valorizadas pelos últimos custos unitários e as que saem são valorizadas pelos primeiros custos unitários;
- **Custo Médio** - por esse método as quantidades que ficam em estoque e as que saem são valorizadas pelo custo unitário médio de aquisição ou fabricação.

9.4. Critérios de Avaliação dos Estoques

O item II do artigo 183 da Lei n.º 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, trata do critério utilizado na avaliação dos estoques, como segue:

"Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, serão avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior."

Entende-se por valor de mercado o custo de reposição ou valor líquido de realização dos bens.

9.5. Avaliação do Controle Interno

Por ser um ativo de grande valia, os estoques possuem diversas funções em ciclos operacionais que requerem controles adequados, que são: planejamento, compras, armazenagem, despacho, e contabilização. A diante descreveremos de forma sucinta cada uma:

9.5.1. Planejamento relacionado aos estoques

Os controles sobre os estoques devem começar com um planejamento das necessidades para produzir as unidades constantes do orçamento de vendas.

Este planejamento levará em consideração aspectos importantes do ponto de vista contábil-financeiro:

- O departamento de vendas deverá ter disponível em estoque produtos suficientes para atender prontamente os clientes.
- O departamento de produção deverá contar com estoques suficientes para que o processo de fabricação não sofra solução de continuidade e obtenha a máxima eficiência com menor custo unitário.
- O departamento de engenharia deverá desenvolver projetos com materiais de máxima qualidade.
- O departamento financeiro deverá contar com um investimento mínimo em estoques e com alta taxa de rotatividade, objetivando maximizar os lucros e limitar os riscos de obsolescência.

Para que os aspectos mencionados acima sejam observados, alguns controles deverão ser desenvolvidos:

- a. Orçamento de vendas combinado com os demais orçamentos da companhia, como compras, produção, despesas etc.
- b. Estudo de estoques máximos e mínimos que considere os limites de segurança dos níveis de estoques.

- c. Adoção de formulários eficientes de controles de estoque, vendas e produção dos produtos.
- d. Estabelecimento de níveis de responsabilidade para aprovação das diversas funções ligadas ao planejamento dos estoques.

9.5.2. Controles internos sobre compras de estoques

As compras devem ser bem planejadas considerando as necessidades da produção ou vendas, custos reduzidos e áreas de estocagem; um sistema de compras bem planejado teria então as seguintes funções:

- a. Solicitação detalhada e completa emitida pelo almoxarifado ou CPD(Centro de processamento de Dados) quando em sistemas computadorizados.
- b. Envio da solicitação aprovada ao departamento de compras.
- c. processamento da solicitação de compras através de:
 - Cotações de preços.
 - Escolha do fornecedor que ofereça melhores condições.
 - Emissão do pedido de compras.
 - Acompanhamento do pedido.
- d. Envio do pedido ao departamento de recepção dos materiais.
- e. Envio do pedido ao departamento de contas a pagar e contabilidade.

O departamento de compras deve possuir uma estrutura administrativa e funcional que possa coibir a existência de fraudes e ineficiências relacionadas com compras mal negociadas. Tal estrutura pode incluir:

- a. Rodízio dos compradores.
- b. Sistema de aprovações.
- c. Contato independente com fornecedores.
- d. Cadastramento de fornecedores por departamento independente.

9.5.3. Controles internos aplicáveis aos almoxarifados e expedição dos produtos

Basicamente as funções de controles físicos dos almoxarifados se agrupam em:

- a. Recepção de materiais dos fornecedores, da produção ou devolvidos de clientes.
- b. Entrega de materiais à produção.
- c. Remessa de materiais aos clientes.
- d. Custódia dos materiais.

✓ **Recepção de materiais**

- Conferência das quantidades com nota fiscal do fornecedor e pedido do fornecedor.
- Teste na qualidade e especificações dos produtos.
- Conferência dos cálculos constantes da nota fiscal (impostos, transporte etc.).
- Emissão de nota de recebimento de materiais.
- Registro das quantidades compradas ou produzidas nas respectivas fichas de estoque.

✓ **Entrega de materiais destinados à produção.**

- Entrega somente mediante requisição de materiais devidamente aprovada.
- Registro das quantidades entregues nas respectivas fichas de estoques.
- Envio da requisição aprovada ao Departamento de Contabilidade de Custos, para os devidos processamentos.

✓ **Remessa de Materiais aos Clientes**

- Entrega de mercadorias somente mediante pedido de vendas devidamente aprovado, bem como da nota fiscal-fatura que acompanhará o produto.
- Registro da baixa nas respectivas fichas de estoque.

Ao processar as notas fiscais, o Departamento de Faturamento enviará, obrigatoriamente, ao Departamento de Contabilidade e ao Departamento de Contas a Receber, as notas fiscais-faturas emitidas.

✓ **Custódia dos materiais**

- Manter os estoques arrumados em ordem e com segurança.
- Manter registros adequados dos saldos das fichas dos estoques refletindo todas as entradas, saídas e devoluções.
- Acompanhar níveis de estoque para emitir prontamente quando necessário as solicitações de compras.
- Manter as fichas de estoques arquivadas na ordem da codificação existente.
- Enviar todos os documentos ligados e gerados no almoxarifado a todos os departamentos interessados.

9.5.4. Controle interno contábil

Em Capítulo anterior, definimos os controles internos como Administrativos e Contábeis, os que até agora mencionamos neste capítulo são de natureza administrativa, e visam de forma geral garantir que as informações geradas pela empresa sejam confiáveis ao ponto de serem contabilizadas sem provocar qualquer tipo de distorção.

Para atender essa responsabilidade primordial do Departamento de Contabilidade, procedimentos adequados de custo e controles apropriados dos produtos com reflexos na sistema contábil deverão ser mantidos para produzir , entre outros dados:

- a. Informações gerenciais relacionadas com a lucratividade dos produtos dos materiais e da mão-de-obra aplicada na produção.
- b. Custos individuais e localizados por fábrica, função ou responsabilidade.
- c. Sistema de custo dos estoques adequados para estabelecimento dos preços de venda.

9.6. Inventários Físicos

Como é de nosso conhecimento, a seleção dos procedimentos de auditoria a aplicar é feita após a avaliação da eficiência dos controles internos e grau de confiança que o auditor dispensa aos mesmos.

Uma vez revisado e avaliado o controle interno referente aos estoques, o auditor já terá adquirido segurança sobre os mesmos e poderá definir a natureza, a extensão e a época da aplicação dos procedimentos de auditoria.

A natureza dos procedimentos nesta área está diretamente relacionada com os inventários físicos, pois os mesmos são base para os números de balanço.

Os passos do trabalho do auditor podem ser divididos em três estágios, a saber: a) antes, b) durante e c) depois dos inventários físicos.

a. *Antes do inventário físico*, o auditor deve tomar conhecimento do planejamento a ser seguido pelo cliente através do rascunho das instruções para as contagens, com antecedência suficiente para que ele, auditor, tenha oportunidade de sugerir modificações que sejam incorporadas às referidas instruções antes de sua emissão em forma final.

O auditor deve familiarizar-se com os locais onde estão os estoques, bem como a fábrica e os armazéns; se possível, com o auxílio de uma planta completa das dependências de seu cliente, ele deve obter conhecimento da aparência, propósito e valor aproximado dos vários itens de estoques juntamente com o já mencionado entendimento do processo de fabricação dos produtos da companhia.

Finalmente o auditor deve planejar o trabalho que ele e sua equipe irão executar durante as contagens físicas; esse trabalho dependerá então da avaliação dos controles estabelecidos nas instruções e explicações dadas pelo cliente.

O maior interesse do auditor será observar se os procedimentos adotados pelo pessoal envolvido no inventário físico serão adequados nas circunstâncias, e estas circunstâncias são relacionadas com:

- local onde os estoques são guardados;
- quantidades envolvidas;
- valor dos estoques;
- fatores que afetam as condições dos estoques;
- possibilidade de existência de estoques obsoletos e de movimentação morosa.

- b. *Durante o inventário físico* o auditor considerará e procurará aderir à exposição de normas de auditoria n.º 1, traduzida pelo IBRACON, seção 331, que trata dos elementos comprobatórios para estoque no parágrafo n.º 9º, que determina:

"Quando as quantidades dos estoques são determinadas apenas através de contagem física, e todas as contagens se fazem na data do balanço ou numa data única compreendida num período razoável, antes ou depois do balanço, normalmente é necessário que o auditor independente esteja presente por ocasião da contagem e, através de observação, testes e perguntas convença-se da eficiência dos métodos de levantamento do estoque e do grau de confiança que merecem as declarações do cliente a respeito das quantidades e condições físicas dos estoques."

Em vista desta norma, o auditor não só deve observar as contagens no sentido de constatar que o pessoal envolvido esteja executando adequadamente o trabalho a ele designado, mas também selecionar itens para contagens e recontagens na sua presença. É recomendável que esta seleção seja feita através das fichas de estoques para confronto físico, e dos estoques para confronto com os registros, sempre levando em consideração valores significativos.

O auditor deve ainda revisar os procedimentos adotados para o corte e deve ele próprio anotar os dados para posterior confronto com os registros; na verdade existem outras anotações que o auditor deverá fazer para posterior exame, como, por exemplo:

- Identificação dos números das etiquetas utilizadas durante as contagens para se certificar de que todas as etiquetas foram computadas e que nenhuma tenha sido inadvertidamente incluída.
- Detalhes suficientes dos itens testados para completar seu exame, principalmente de avaliação.
- Detalhes dos estoques obsoletos e de movimentação morosa.
- Detalhes de circunstâncias em que os procedimentos de contagens não foram adequadamente seguidos.

Além das anotações acima, o auditor também terá sua atenção dirigida aos seguintes assuntos:

1. Os estoques foram contados por pessoas que não são responsáveis pela guarda física?
2. São colocadas assinaturas nos cartões ou nas etiquetas identificando o responsável pela contagem?



3. As etiquetas ou cartões contêm descrição adequada do produto a que se referem?
 4. Os estoques obsoletos são contados por pessoal competente e anotações adequadas são feitas nos cartões?
 5. Os critérios adotados na conversão de unidades (produtos químicos convertidos de metros cúbicos para litros ou quilos) são adequados?
 6. Existe segregação dos produtos pertencentes a terceiros de maneira que não sejam incluídos nos inventários?
 7. Os almoxarifados estão arrumados adequadamente e os produtos estocados em caixas, prateleiras ou gavetas de forma que as contagens sejam facilitadas?
 8. Os almoxarifados são suficientemente seguros, impedindo o acesso de pessoas não autorizadas e a deterioração dos produtos?
- c. *Depois do inventário físico*, o principal trabalho do auditor será confrontar os dados, observações e anotações com os registros de estoques e razão geral em face das divergências encontradas.

A extensão dessa comparação dependerá, como já mencionado, do grau de confiança que se tem nos controles internos aplicáveis aos estoques, e atenção deverá ser dirigida a:

1. Os registros estão acessíveis ao pessoal que participou das contagens?
2. Como estão registradas as diferenças encontradas, qual a destinação final das mesmas e que medidas foram tomadas para minimizar a incidência de tais diferenças?
3. Os registros são mantidos apenas em quantidades ou quantidades e valores?
4. As reconciliações dos registros de estoques com os livros contábeis são adequadas?
5. O corte pode ser facilmente conferido?
6. Estoque de terceiros em poder da companhia pode ser confirmado pelo auditor?

Toda a auditoria detalhada requer habilidade e imaginação do auditor para conduzir de forma satisfatória o trabalho em função de circunstâncias e particularidades do negócio. Considerar que para se coletar todas as informações necessárias a fim de entender de forma adequada as operações da empresa, é preciso estar atento aos fatos que afetam os con-

troles sobre os eventos e transações e quais os problemas operacionais que possam influir nos resultados das demonstrações contábeis.

Um conhecimento satisfatório por parte do auditor sobre a estrutura da organização e o meio ambiente operacional capacita-o a estabelecer testes e provas de auditoria a aplicar.

É notório que uma empresa que não mantém registros adequados de contabilização dos inventários é mais vulnerável a qualquer tipo de fraudes ou irregularidades do que uma empresa que utiliza tais controles.

A tarefa de se avaliar a eficiência dos controles e procedimentos sobre os custos de produção e os inventários torna-se difícil se os custos de produção são excessivamente complexos. Todavia, sempre é conveniente avaliar as condições em que tais fatos ocorrem.

9.7. Principais Procedimentos de Auditoria: teste das transações

9.7.1. Área de Estoques / Compras / Vendas

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|---|---------|---------------------|
| <p>Com base na avaliação dos controles internos, determine a extensão dos serviços a serem executados na área.</p> <p>Faça testes de custo dos materiais comprados com faturas de fornecedores e compare com as condições dos pedidos; anote nos papéis de trabalho o período selecionado e o percentual de verificação.</p> <p>Verifique a transcrição nos registros contábeis e Kardex.</p> <p>Verifique se a contabilização é adequada, no tocante à compra.</p> <p>Verifique a transcrição no registro fiscal : Livro Compras.</p> <p>Observe se está sendo feito corretamente o aproveitamento dos impostos na compra e se a contabilização é satisfatória.</p> <p>Verifique se a seleção do fornecedor foi feita com base na seleção de pelo menos 3 (três) concorrentes tendo-se em conta o melhor preço, a qualidade e o prazo de entrega.</p> <p>Anote nos papéis de trabalho se os materiais estão sendo registrados a preço de custo-padrão ou com base em outro critério.</p> <p>Verifique a consistência de princípios aplicados na fixação dos preços atribuídos aos custos dos materiais e dos produtos: PEPS: primeiro que entra, primeiro que sai; UEPS: último que entra, primeiro que sai; custo médio etc.</p> <p>Para algumas compras de materiais, faça testes físicos.</p> <p>Verifique se para todas as compras feitas são feitos testes de qualidade.</p> <p>Observe se os materiais antes de serem entregues aos almoxarifes são conferidos por uma seção de recepção de materiais.</p> <p>Selecione algumas notas fiscais de vendas, anote nos papéis de trabalho e analise o custo desses produtos vendidos: no tocante à contabilização, preços e baixas nas fichas de kardex e registros fiscais.</p> | | |

Continuação:

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|---|---------|---------------------|
| <p>Verifique se os impostos de IPI e ICMS sobre vendas, constantes das notas fiscais selecionadas, foram corretamente calculados e baixados nos registros fiscais.</p> <p>Verifique se a empresa, no caso de venda de mais de uma linha de produto em fabricação, apura lucratividade por produto.</p> <p>Faça outros testes que julgar necessário nas circunstâncias.</p> <p>Selecione um bloco de notas fiscais de vendas e verifique se as quantidades vendidas foram baixadas contabilmente.</p> <p>Observação: Esse passo é independente do mencionado anteriormente. Um passo é verificar as notas de vendas a partir da contabilidade; outro é a partir de um bloco de notas fiscais selecionado ao acaso e verificar baixa e contabilização.</p> <p>Anote as falhas observadas sobre o controle interno para fins de recomendação sobre a regularização e a sua melhoria.</p> | | |

9.7.2. Área de Industrialização

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data |
|--|---------|--------------------|
| <p>No caso de fabricação de produtos, observe o sistema de custo aplicado: standard, real, direto etc. Examine diversas Ordens de Fabricação e analise critérios e adequação da apropriação dos valores e respectivos rateios e sua contabilização.</p> <p>Observe o critério para aplicação da mão-de-obra e rateio dos salários indiretos. Confronte horas de produção com as constantes das folhas de pagamento.</p> <p>Inspeccione a adequação dos gastos de fabricação.</p> <p>No caso de custo-padrão ou standard, verifique a adequação da contabilização das variações de custo entre o real e o standard.</p> <p>Observe as variações de custos anormais e investigue razões.</p> <p>Inspeccione se a contabilização dos gastos nos centros de custos é razoável.</p> <p>No caso do custo industrial não ser integrado na contabilidade, observe controles analíticos e contabilização dos resumos sintéticos na contabilidade.</p> <p>No caso de adoção de custo direto, verifique se a empresa adiciona ao lucro para efeito de tributação as despesas indiretas de fabricação lançadas diretamente em lucros e perdas referentes às unidades não vendidas ou se no final do período estorna as despesas e incorpora no estoque.</p> <p>Faça testes de apropriação das folhas nos centros de custos.</p> <p>Faça testes dos principais materiais aplicados na fabricação examinando requisições, aprovações, preços e baixas nos kardex.</p> <p>Compare custos reais de fabricação com orçados. Indague razões de discrepâncias consideráveis.</p> <p>Compare os preços de alguns produtos fabricados recentemente com o mesmo período do ano anterior. Indague razões sobre flutuações consideráveis.</p> <p>Indague se são conhecidas ou esperadas mudanças nos procedimentos de produção que possam afetar a composição dos produtos.</p> <p>Verifique se os procedimentos de custo de fabricação são consistentes com os aplicados no ano anterior.</p> | | |

ESTRAB

Continuação:

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|--|---------|------------------------|
| Faça outros testes que julgar conveniente nas circunstâncias. Anote as falhas observadas sobre o controle interno para fins de recomendação sobre a regularização e melhoria. | | |

10. Despesas Antecipadas

10.1. Introdução e Objetivos

A conta de Despesas Antecipadas abriga valores referentes à aplicações de recursos em serviços, cujo benefício irá perdurar em um ou mais exercícios seguintes.

As aplicações que nos referimos, devem ser entendidas como pagamentos efetuados ou direitos obtidos antecipadamente, relativos à prestação de serviços, cujo benefício para a empresa contratante ocorrerá em exercício(s) subsequente(s).

As despesas antecipadas podem ser classificadas no Ativo Circulante ou Ativo Realizável a Longo Prazo, dependendo de seu prazo de realização. É interessante frisarmos que estes tipos de despesas não são realizadas em dinheiro, e, sim, pela apropriação nas contas de resultado.

As despesas antecipadas na data do encerramento do exercício social são avaliadas pelas quantias efetivamente pagas menos as parcelas amortizadas. Para fins de apresentação no Balanço Patrimonial, devido, na maioria das vezes, a sua irrelevância, são apresentadas pelo seu saldo total.

Objetivos da Auditoria:

- Determinar se representam gastos efetivos que irão beneficiar o período subsequente;
- determinar se os valores amortizados são adequados e se todos deveriam ter sido levados à despesa no exercício em exame;
- determinar se foram utilizados em bases uniformes os Princípios de Fundamentais de Contabilidade;
- determinar se estão corretamente classificados nas Demonstrações Contábeis e se as divulgações cabíveis foram expostas nas Notas Explicativas.

O grupo de Despesas Antecipadas ou Diferidas, inclui normalmente as seguintes contas:

- Prêmios de Seguros
- Aluguel pago Antecipadamente
- Assinaturas e Anuidades

- Antecipação de Comissões e Prêmios

10.2. Principais Procedimentos de Auditoria

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|---|---------|---------------------|
| <p>Com base na avaliação dos controles internos, determine a extensão dos serviços a serem executados na área.</p> <p>Verifique o critério de rateio e consistência dos métodos de apropriação de despesas.</p> <p>Examine apólices de seguros, vigência e cobertura com os valores do razão. Prepare resumo.</p> <p>Confronte o total dos débitos diferidos com o razão.</p> <p>Verifique os cálculos e as somas.</p> <p>Solicite das Cias. Seguros a confirmação direta das apólices em vigor.</p> <p>Verifique a classificação contábil e prepare um resumo mostrando a distribuição das despesas nas várias contas.</p> <p>Verifique se a renovação de apólices vencidas foi feita em tempo hábil.</p> <p>Examine outras despesas diferidas no período em exame: juros, comissões, despesas bancárias, impostos etc.</p> <p>Faça outros testes que julgar necessário nas circunstâncias.</p> <p>Anote as falhas observadas sobre o controle interno para fins de recomendação sobre a regularização e a sua melhoria.</p> | | |

10.2.1. Modelos de Circularização - Cias. Seguradoras

___ de _____ de 19__

NOME DA CIA. DE SEGUROS

ENDEREÇO

REF: Pedido de confirmação sobre Seguros

Prezados Senhores,

Servimo-nos da presente para solicitar de V. Sas. o especial obséquio de confirmarem na data de 31.12.199X, as apólices de seguros que mantemos com V. Sas., indicando vigência e riscos cobertos. Para fins de auditoria de nossas Demonstrações Contábeis, solicitamos a V.Sas. a gentileza de fornecerem diretamente aos nossos auditores:

LAYNUS
AUDITORES INDEPENDENTES
CAIXA POSTAL 1001
01059-970 FORTALEZA - CE
FAX (085) 294-3663

Queira por gentileza, indicar nossa referência em sua resposta e caso já tenha respondido à nossa solicitação favor desconsiderar este pedido.

Agradecemos antecipadamente sua atenção, firmamo-nos.

Atenciosamente

Carimbo e assinatura do informante

11. Investimentos Permanentes

11.1. Introdução e Objetivos

Entende-se por Investimentos Permanentes aqueles que têm como característica básica à participação no capital social de outras empresas.

Os investimentos em capital de outras companhias são normalmente representados por ações (sociedades anônimas) ou quotas (empresa) do capital social. São apresentadas no Balanço Patrimonial da seguinte forma:

- Para investimentos cuja empresa investidora tem intenção de aliená-los até o término do exercício subsequente, no Ativo Circulante;
- Para investimentos cuja empresa investidora tem intenção de aliená-los após o término do exercício subsequente, no Ativo Realizável a Longo Prazo;
- No caso em que a investidora não tem intenção alguma de aliená-los, serão classificados no Ativo Permanente Investimentos.

Objetivos de auditoria

- Estabelecer segurança sobre os controles internos mantidos sobre os investimentos.
- Provar que os valores apresentados no Balanço Patrimonial são reais, existem fisicamente, estão livres de qualquer ônus e se estão em nome da companhia.
- Determinar se foram adotados os Princípios Fundamentais de Contabilidade na sua avaliação, e se foram aplicados consistentemente nos períodos apresentados.
- Verificar se todas as rendas aplicáveis foram contabilizadas no período correto.
- Determinar se os investimentos e as respectivas rendas estão classificados, apresentados e descritos corretamente nas Demonstrações Contábeis.
- Verificar o comportamento dos capitais próprios, os recursos da empresa auditada investidos em outra(s) empresa(s).
- Avaliar o investimento para poder opinar sobre a situação patrimonial e financeira da empresa auditada.

- Examinar as condições gerais do investimento, em especial, saúde financeira da investidora e investida, condições de retorno e lucratividade.
- Constitui também objetivo do auditor, o exame e avaliação do investimento para opinar sobre a situação patrimonial e financeira da empresa auditada.

11.2. Avaliação dos Controles Internos

Um bom controle interno sobre investimentos incluiria o seguinte:

- a. A separação de deveres entre a guarda dos títulos e registros contábeis do investimento é essencial para que as possibilidades de fraude sejam reduzidas.
- b. O registro detalhado dos títulos possuídos que poderia consistir num cartão para cada título, o qual deve identificar: nome exato do título e do emissor, número da série, quantidade, valor nominal, custo da compra, data da compra, datas para pagamentos de juros e data do vencimento (se obrigações), dividendos recebidos (se ações) e nome do encarregado pela guarda.
- c. Para obrigações e ações preferenciais, que pagam juros ou dividendos em épocas pre-determinadas, é interessante relacionar antecipadamente as datas e a importância a receber, a fim de alertar qualquer demora no recebimento da renda.
- d. Todas as compras e vendas de títulos devem ser efetuadas sob autorização escrita de um gerente ou conjunto de diretores, mas é conveniente que seja flexível o sistema da aprovação a fim de permitir ação imediata no caso de existência de oportunidade para transações vantajosas.
- e. Guarda de títulos em cofre ou de preferência em custódia bancária.
- f. Seguro-fidelidade para as pessoas que são responsáveis pelos investimentos.
- g. Controle dos investimentos no que se refere à verificação de dividendos, bonificações etc.
- h. Auditoria interna nas subsidiárias, contagens físicas dos títulos.

11.3. Critérios de Avaliação dos Investimentos

As participações classificadas no Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo, são avaliadas ao custo de aquisição ou valor de mercado, dos dois o menor. Salientamos que no caso de o valor de mercado ser inferior ao custo de aquisição, faz-se necessário a constituição de uma provisão para desvalorização do investimento.

Para investimentos classificados no Ativo Permanente Investimentos, teremos duas maneiras de avaliá-los, são elas:

- Método de Custo
- Método da Equivalência Patrimonial

11.4. Investimentos Avaliados pelo Método de Custo

São avaliados pelo Método de Custo todos os investimentos na forma de ações ou quotas que não sejam em coligadas ou em controladas, ou mesmo os efeitos em tais empresas, porém não significativos, ou seja, não relevantes, individualmente ou em seu conjunto.

Em síntese, adota-se o Método de Custo quando a participação em outra sociedade for inferior a 20% das ações do capital daquela sociedade.

“Este método baseia-se no fato de que a empresa investidora registra as operações ou transações baseadas em atos formais, pois, de fato, os dividendos são registrados como receita no momento em que são declarados e distribuídos, ou provisionados pela empresa investida”. (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 1995, p. 220)

11.5. Investimentos Avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial

Os investimentos avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial são aqueles considerados relevantes de forma singular ou em seu conjunto.

O artigo 248 da Lei n.º 6.404/76 estabelece para as sociedades anônimas a obrigatoriedade da adoção do Método da Equivalência Patrimonial para avaliação de seus investimentos.

O uso deste método está vinculado a todos os investimentos, desde que considerados relevantes, em empresas de que se participe com 20% ou mais do capital social, o que abrange

todas as controladas e todas as coligadas de que se tenha mais de 20%. Também é definido no diploma legal, que serão avaliadas por este método os casos em que a investidora possui influência sobre a administração da investida.

Podemos dizer que o Método da Equivalência Patrimonial acompanha o fato econômico, que é a geração dos resultados e não a sua provisão ou distribuição. Dessa forma as distorções ocasionadas na avaliação dos investimentos só ocorrerá com mais intensidade naqueles que são avaliados pelo Método de Custo.

11.6. Conceito de Coligada e Controlada

- Coligada

O artigo n.º 243 da Lei 6404/76 estabelece em seu parágrafo 1.º a definição de coligadas, como transcrevemos:

“§ 1.º São coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la”.

- Controladas

O artigo n.º 243 da Lei 6404/76 estabelece em seu parágrafo 2.º a definição de controladas, como transcrevemos:

“§ 2.º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores”.

11.7. Definição de Investimento Considerado Relevante

A determinação da relevância dos investimentos é encontrada pela relação percentual entre o valor contábil dos investimentos no ativo da investidora e o valor do patrimônio líquido da própria investidora, ambos na data do balanço de encerramento do exercício social.

Tal definição é dada no parágrafo único do artigo n.º 247 da Lei 6404/76, reproduzido a seguir:

“Parágrafo único: Considera-se relevante o investimento:

- a) Em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia;
- b) No conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia”.

11.8. Primeira Avaliação pelo Método da Equivalência Patrimonial

Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial, deve-se na ocasião da contabilização desta aquisição fazer uma segregação do preço total do investimento em duas subcontas distintas, uma que registrará o valor da Equivalência Patrimonial e outra que registrará o valor do ágio ou deságio.

11.9. Fundamentos Econômicos do Ágio ou Deságio

O ágio ou deságio pode ocorrer por origens e circunstância diversas.

A Instrução CVM n.º 1, estabelece a necessidade da segregação contábil do ágio ou deságio, em função de sua natureza, em subcontas separadas, com indicação do fundamento econômico que os originou, os quais poderão ser:

- Por diferença de valor de mercado;
- Por valor de rentabilidade futura;
- Por fundo de comércio, intangível, e outras razões econômicas.

11.10. Amortização do Ágio ou Deságio

A amortização do ágio ou deságio, deverá ser feita de acordo com o fundamento econômico que os originou, ou seja:

Pela realização dos ativos;

Por ocasião da relação dos lucros ou prejuízos projetados;

Com relação a fundo de comércio, intangíveis e outros, devendo ser amortizado com base no prazo de utilização, vigência ou perda da substância.

11.11. Principais Procedimentos de Auditoria

11.11.1. Questionário para avaliação do Controle Interno

O exemplo de questionário a seguir indica em linhas gerais o que o auditor deve revisar na avaliação dos controles internos sobre os investimentos;

1. Estão as ações, obrigações e outros títulos sob controle e responsabilidade de pessoa competente para tal?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

2. As pessoas que manuseiam os títulos têm Seguro-fidelidade?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

3. Os títulos não custodiados são guardados em lugar seguro cujo acesso requiera a presença de dois ou mais responsáveis?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

4. São mantidos registros contábeis de cada título, com detalhes suficientes para sua pronta identificação?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

5. A correção monetária dos investimentos é registrada em base mensal ou anual?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

6. Os títulos estão em nome da companhia?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

7. Os títulos são periodicamente contados e reconciliados com os registros?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

8. A compra e a venda de títulos estão autorizadas por pessoa competente; os documentos que evidenciam a compra e a venda de títulos estão devidamente arquivados e disponíveis para exame dos auditores?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

9. Existe um registro satisfatório das rendas de tais investimentos?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

10. Os auditores internos, ou outros funcionários que não são responsáveis pela custódia das títulos ou registros, inspecionam periodicamente os títulos e confirmam aqueles em poder de terceiros?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

11. São preparadas conciliações dos documentos e confirmações de terceiros com os livros da companhia?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

11.11.2. Procedimentos de Auditoria para Análise de Investimentos Permanentes em outras Sociedades

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|---|---------|---------------------|
| <p>Verificar a existência de investimentos relevantes no balanço anterior e conferir com os existentes no balanço atual.</p> <p>Se ocorreu movimentação durante o exercício, isto é, novos investimentos ou baixa dos anteriores, elaborar quadro demonstrando a movimentação ocorrida, examinando os respectivos lançamentos e documentação correspondente, inclusive quanto à apropriação de lucros/prejuízos na baixa ou a ocorrência de ágio/deságio na aquisição.</p> <p>Quanto aos investimentos que permanecem:</p> <ol style="list-style-type: none"> Verificar se houve recebimento de lucros/dividendos e se os mesmos foram contabilizados como diminuição da equivalência patrimonial interior. Se houver Reserva de Lucro a Realizar, originada da equivalência patrimonial anterior, a parcela de lucros/dividendos recebidos deverá ter sido revertida daquela Reserva em contrapartida com Lucros ou Prejuízos Acumulados. Verificar se houve recebimento de bonificações sem custo, através de novas ações ou do aumento do valor nominal das ações existentes. <p>Essas bonificações não são contabilizadas, mas, caso tenha sido constituída conta de Lucros a Realizar, originada de equivalência patrimonial anterior, o valor da bonificação deve ter sido revertido para Lucros ou Prejuízos Acumulados em contrapartida com Lucros a Realizar.</p> Fazer testes da relevância, na conformidade do conceito legal. Verificar a existência física dos títulos de propriedade dos investimentos. Se estiverem em poder da empresa, examiná-los, inclusive quanto às suas características essenciais. Se estiverem em custódia, obter confirmação escrita, direta ao auditor. Investigar a eventual existência de ônus gravando os títulos. | | |

Continuação:

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|---|---------|---------------------|
| <p>Quando a(s) controlada(s)/coligada(s) tiver(em) sido auditada(s) pelo mesmo auditor da investidora, as demonstrações contábeis terão observado as condições legais exigidas para efeito da equivalência patrimonial.</p> <p>a. Quando a(s) controlada(s)/coligada(s) tiver(em) sido auditada(s) por outro auditor, ou não tenha havido auditoria, atentar para o seguinte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obter demonstrações contábeis da(s) investida(s) (com defasagem não superior a 60 dias). <p>b. Caso seja outro auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evidenciar essa circunstância para efeito de ser mencionada no Parecer. • Verificar se os critérios contábeis adotados (avaliação dos ativos, formação de provisões etc.) foram os mesmos adotados pela investidora. • Fazer verificação integral dos ajustes que tenham sido efetuados. <p>c. Se não houver auditoria, primeiramente avaliar a necessidade e possibilidade de realizá-la. Não se realizando a auditoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evidenciar essa circunstância para efeito de mencioná-la no Parecer. • Fazer testes e indagações que permitam verificar: <ul style="list-style-type: none"> a. Se os critérios contábeis adotados foram os mesmos da investidora; b. Os ajustes que tenham sido efetuados; c. A exclusão de eventuais resultados ainda não realizados, decorrentes de transações recíprocas, inclusive com outras coligadas/controladas; d. A existência de eventual reavaliação de bens e a adequada contabilização dos seus efeitos; e. A exclusão dos efeitos de eventuais participações recíprocas no Capital; <p>Quando as demonstrações contábeis da(s) investida(s) tiverem data anterior às da investidora (não excedente de 60 dias), investigar eventos ou transações subsequentes que possam afetar significativamente o Patrimônio Líquido da(s) investida(s).</p> | | |

Continuação:

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|---|---------|---------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Avaliar esses casos para reconhecer seus efeitos na determinação do patrimônio líquido da(s) investida(s) ou para a formação de provisão na investidora. <p>Verificar o percentual de participação da investidora no capital de cada controlada/coligada.</p> <p>a. Verificar a correta aplicação desse percentual sobre o patrimônio líquido de cada controlada/coligada. Lembrar que a contrapartida é na conta de resultado do exercício.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se o resultado for positivo, a investidora poderá construir Reserva de Lucros a Realizar pelo mesmo valor. • Se o resultado for negativo, e houver Provisão para Perdas constituída anteriormente, deverá ser estomada desta conta a mesma quantia. <p>Quando a coligada/controlada tiver constituído Reserva de Reavaliação pela reavaliação dos seus bens, a diferença positiva que corresponder a esse aumento será lançada em Reserva de Reavaliação na investidora.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Caso o investimento tenha sido contabilizado com ágio decorrente de mais valia dos bens do ativo da controlada/coligada, a Reserva de Reavaliação da investidora será aplicada, proporcionalmente, na amortização do ágio. • O excesso da reserva de reavaliação da investidora, se houver, reverterá para resultado do exercício, à medida, e na mesma proporção, que for sendo esgotada a reserva de reavaliação criada na controlada/coligada, por efeito de depreciação, amortização, exaustão ou baixa dos bens que deram origem a tais reservas. <p>À medida que for determinado e concluído o cálculo da equivalência patrimonial de cada controlada/coligada, preparar as necessárias notas explicativas, de acordo com a orientação legal.</p> | | |

12. Ativo Imobilizado

12.1. Introdução e Objetivos

Quando nos referimos a bens imobilizados já nos vem em mente aqueles cuja função é produzir resultados ou auxiliar direta ou indiretamente, os que produzem. São, em suma, máquinas, equipamentos, instalações, veículos etc.

A Lei n.º 6404/76 em seu artigo n.º 179, estabelece que neste grupo de contas serão agrupados os bens e direitos que tenham como função, manter em funcionamento às atividades da companhia ou empresa, bem como o empreendimento como um todo.

Podemos perceber, que nesta categoria encontramos bens de natureza corpórea e incorpórea.

“... neste grupo de contas do Balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.” (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 1995, p. 292)

Os bens do Ativo Imobilizado são deduzidos da depreciação, que representa um processo de apropriação de custo e despesa e conseqüentemente redução do valor contábil desses bens.

“A existência da depreciação é devido ao fato de que a maioria dos bens do Ativo Imobilizado tem uma vida útil limitada, e, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, o valor desses bens deve ser registrado como despesa ou custo nos períodos contábeis para os quais a empresa deles se utiliza”. (ALMEIDA, 1996, p. 231)

Objetivos de Auditoria

- Constatar a existência física e a propriedade dos bens relacionados.
- Determinar se os métodos de avaliação empregados são adequados.
- Julgar a adequabilidade do programa de depreciação em relação à vida útil do bem.
- Determinar se os cálculos das depreciações do período estão adequados.
- Determinar se os métodos e taxas de depreciação são razoáveis e consistentes com período anterior.

- Avaliar o sistema de controle interno em uso.
- Determinar se as adições do período estão classificadas corretamente como tal e não como despesas, ou vice-versa.
- Determinar se as baixas do período foram adequadamente contabilizadas e aprovadas por pessoal competente para tal.

12.2. Custo de Aquisição

Definimos como sendo o custo de aquisição, todos os sacrifícios financeiros despendidos pela companhia ou empresa, para colocar em local e condições de uso no processo operacional da companhia.

12.3. Reavaliação de Bens

A Reavaliação de Bens, em suma, é a avaliação dos bens do ativo imobilizado (tangíveis) de uma companhia pelo seu valor de mercado.

Quando uma companhia efetua uma reavaliação de bens do Ativo Imobilizado, deverá abandonar o seu custo efetivo e utilizar-se do novo valor econômico do ativo em questão.

O auditor ao deparar-se com tal situação deverá ter a perspicácia de examinar o Laudo de Reavaliação, observando dentre outras informações, a sua legalidade, bem como a do profissional ou empresa especializada que o concedeu.

12.4. Avaliação do Controle Interno

Os controles internos sobre o Ativo Imobilizado devem ser suficientemente fortes para se obter a máxima eficiência sobre as adições, baixas e transferências dos bens. Mais do que prevenir fraudes, devem permitir visualização clara das despesas de manutenção, reparos e depreciação que formam grande parcela dos gastos.

Os lucros serão substancialmente afetados se máquinas e equipamentos forem baixados sem que seus custos estejam representados nos livros.

Perdas inevitáveis surgirão quando os controles sobre compras, manutenção sucateamento de ativo forem diferentes.

Os controles internos sobre o Ativo Imobilizado, para serem satisfatórios, deverão conter, no mínimo, o seguinte:

- Registro, em forma de cartão ou folha, para anotação de cada unidade adquirida.
- Um sistema de autorização adequado estabelecido pela diretoria para compras, baixas, transferências, reparas ou construção de unidades de Ativo Imobilizado.
- Um registro contábil que indique imediatamente a comparação entre os gastos estimados e os reais.
- Um registro em forma de razão auxiliar em indexador apropriado exigido pela atual legislação.
- Uma rotina, emitida pela diretoria, para indicar a política da empresa sobre itens a imobilizar, a serem debitados em despesas e taxas de depreciação por tipos de bens.
- Inventário físico periódico para verificar a existência, localização e condição das unidades registradas.

11.5. Principais Procedimentos de Auditoria

11.5.1. Questionário de Avaliação dos Controles Internos

1. É mantida uma ficha patrimonial para cada bem do ativo imobilizado?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

2. A soma dessas fichas é conciliada com o razão geral?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

3. A ficha patrimonial registra as depreciações acumuladas?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

4. Periodicamente é feito inventário físico dos bens e conferido com as fichas patrimoniais?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

5. As unidades de ativo fixo são identificadas por "plaquetas" numeradas que conferem com as fichas patrimoniais?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

6. Os bens imobilizados são contabilizadas ao custo?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

7. São feitas avaliações periódicas com o propósito de atualizar os valores ao custo de reposição para fins de uma cobertura de seguro razoável?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

8. Com respeito a adições de bens do ativo imobilizado:

a. São elas autorizadas por pessoal responsável?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

b. As variações entre as autorizações e os custos reais são revisadas e aprovadas por pessoal competente?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

c. As compras, conforme seus valores, são previamente autorizadas por pessoal apropriado?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

d. Os gastos com construção ou instalação de bens imobilizados pela empresa são adequadamente controlados por registros detalhados?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

9. Com respeito à baixa de bens imobilizados:

- a. A venda, transferência ou sucateamento de equipamentos requerem autorização especial de pessoal apropriado?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

- b. departamento de Contabilidade recebe cópia de cada formulário usado para autorizar as operações citadas no item anterior?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

- c. Quando as máquinas são vendidas, ou sucateadas, as "plaquetas" de identificação são retiradas e enviadas à Contabilidade?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

- d. As contas do Ativo Imobilizado e depreciação acumulada são prontamente ajustadas quanto às operações mencionadas?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

10. Os bens totalmente depreciados e ainda, em uso permanecem com os saldos nos livros?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

11. As ferramentas-padrão são guardadas em locais apropriados, sob a responsabilidade de pessoal competente? É permitida a saída com empregados, somente mediante autorização especial?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

12. razão auxiliar em indexador apropriado é mantido nos termos exigidos pela legislação?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

13. Os lançamentos e os cálculos da correção monetária são razoáveis?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

14. Existe uma rotina escrita para orientar o pessoal na classificação dos gastos entre ativo e despesas?

Resposta:

| SIM | NÃO | N/A |
|-----|-----|-----|
| | | |

12.5.2. Procedimentos de Auditoria

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|---|---------|---------------------|
| <p>Obtenha ou prepare uma análise das subcontas que compõem o saldo do Ativo Imobilizado.</p> <p>Se a análise for obtida do cliente, confira as somas e os cálculos.</p> <p>Confronte os valores com o razão geral e auxiliar em indexador apropriado.</p> <p>Verifique, onde aplicável, documentos (notas fiscais, escrituras) que comprovem a propriedade do bem.</p> <p>Verifique, em base de teste, as adições do ano, comprovando-as com documentação hábil.</p> <p>Verifique as baixas atentando para aprovação, cálculo e registro do custo, depreciação, correção monetária e resultado.</p> <p>Inspecione fisicamente em base de teste as adições do ano.</p> <p>Efetue análise independente da conta de despesas com manutenção e reparo.</p> <p>Constata a razoabilidade da política de capitalização, principalmente de ferramentas e moldes.</p> <p>Observe se os bens que não estão em uso não deveriam ser baixados ou se não haveria necessidade de constituir provisão para obsolescência.</p> <p>Examine as apólices de seguros, concluindo se a cobertura do ativo imobilizado permitiria, no caso de sinistro, a reposição dos bens.</p> <p>Revise globalmente os cálculos de correção monetária ou outro tipo de reavaliação dos bens.</p> <p>Conclua sobre a razoabilidade da apresentação do grupo do imobilizado no balanço ou nas notas explicativas.</p> <p>Obtenha ou prepare uma movimentação das contas de depreciação e amortização do Ativo Imobilizado, indicando saldo inicial, depreciação do ano, transferências e baixas, e saldo final; confronte tais valores com os razões geral e auxiliar em indexador apropriado.</p> <p>Obtenha explicação sobre:</p> <p>O método de depreciação utilizado (linha reta, redução progressiva, unidades produzidas, horas trabalhadas etc.).</p> | | |

Continuação:

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|--|---------|------------------------|
| <p>A política de depreciação (vida útil estimada, turnos de trabalho etc.).</p> <p>c) As taxas utilizadas em função dos itens (a) e (b), observando a consistência em relação com o período anterior.</p> <p>Estabeleça a correlação entre o crédito nas contas de Ativo Imobilizado e o débito nas contas de resultado.</p> <p>Refaça, em base de teste e globalmente, os cálculos da depreciação do ano e conclua quanto à sua razoabilidade.</p> <p>Examine as baixas e as transferências do ano, atentando para a exatidão dos cálculos, aprovações, documentação comprobatória e contabilização exata em todas as contas envolvidas.</p> <p>Verifique se para aqueles bens que não estão em uso não deveria ser descontinuado o programa de depreciação, bem como para os bens totalmente depreciados.</p> <p>Confira globalmente em base de teste, através do razão auxiliar em indexador apropriado, os cálculos da correção monetária de todas as contas do Ativo Imobilizado.</p> | | |

13. Ativo Diferido

13.1. Introdução e Objetivos

No Ativo Diferido são alocadas as despesas e/ou custos que contribuirão para a formação de resultados em períodos posteriores ao seu desembolso.

O item V do artigo n.º 179 da Lei n.º 6404/76, versa o que segue:

“V – no Ativo Diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais”.

“Os Ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa ... não deve ser confundido com as Despesas Antecipadas porque estas são pagamentos de despesas já incorridas que de alguma forma, direta e objetiva, pertencem a um exercício futuro...”(IUDÍCIBUS, MARTINS, GEBCKE, 1995, p. 322)

Fica claro que a distinção entre Ativo Diferido e Despesas Pagas Antecipadamente é a incorrência ou não da despesa.

Objetivos de Auditoria

- Estabelecer segurança sobre os Controles Internos mantidos sobre os Ativos Diferidos.
- Provar que os valores apresentados no Balanço Patrimonial são reais.
- Determinar que foram os Princípios Fundamentais de Contabilidade quando de seu reconhecimento e contabilização.

O grupo do Ativo Diferido, inclui normalmente as seguintes contas:

- Gastos de implantação e pré-operacionais
- Pesquisa e desenvolvimento de produtos
- Gastos de implantação de sistemas e métodos
- Gastos de reorganização

13.2. Procedimentos de Auditoria

| DESCRIÇÃO | Ref. PT | Executado por/Data: |
|---|---------|---------------------|
| <p>Com base na avaliação dos controles internos, determine a extensão dos serviços a serem executados na área.</p> <p>Verifique o critério de rateio e consistência dos métodos de apropriação de despesas.</p> <p>Confronte o total dos débitos diferidos com o razão.</p> <p>Verifique os cálculos e as somas.</p> <p>Verifique a classificação contábil e prepare um resumo mostrando a distribuição dos despesas nas várias contas.</p> <p>Confira os custos incorridos no período com a prova documenta, veja autorização ou aprovação para esses gastos e se os mesmos estão de acordo com a natureza dos negócios da companhia.</p> <p>Confira os cálculos de amortização do período, verifique a consistência do procedimento em relação ao período anterior e reconcilie o valor amortizado com a conta de despesa da demonstração de resultado do exercício, a fim de se certificar que os gastos que deveriam ser diferidos não foram contabilizados indevidamente como despesa do mesmo exercício.</p> <p>Debata com a administração da empresa a natureza e a duração dos benefícios futuros esperados que determinam o diferimento das despesas.</p> <p>Examine outras despesas diferidas no período em exame: juros, comissões, despesas bancárias, impostos etc.</p> <p>Faça outros testes que julgar necessário nas circunstâncias.</p> <p>Anote as falhas observadas sobre o controle interno para fins de recomendação sobre a regularização e a sua melhoria.</p> | | |

14. Conclusão

Nos capítulos iniciais deste trabalho, precisamente do capítulo segundo ao sexto, fizemos uma abordagem sobre alguns dos principais tópicos relacionados ao trabalho do Auditor Independente. Nossos esforços concentraram-se para fornecer, aos que de alguma forma consultem nosso trabalho, uma visão simplista e ao mesmo tempo rica de informações que possam servir de fonte de pesquisa para outros trabalhos dessa natureza, ou mesmo no dia-a-dia da execução de uma auditoria.

Neste contexto, os demais capítulos que discorremos, do sétimo ao décimo terceiro, trataram das definições dos grupos de contas pertencentes ao grande grupo do ativo, bem como, os objetivos da auditoria em cada conta abordada, o estudo dos controles internos, os testes de auditoria geralmente utilizados e alguns modelos de papéis de trabalho nos quais o Auditor Independente coleta informações a respeito da empresa auditada.

A visão que procuramos mostrar sobre as técnicas de auditoria foram consequência de um longo trabalho de pesquisa, no qual fundamentamos o conteúdo de cada capítulo sem ter a idéia de exaurir o assunto.

Recomendamos para os que se utilizem deste trabalho de alguma forma, que façam também outras pesquisas, tendo em vista que a ciência da contabilidade, na qual a Auditoria Independente está inserida, é uma ciência bastante dinâmica.

Com a certeza de que nosso esforço para consecução deste trabalho foi válido, agradecemos desde já, a todos os que nos ajudaram, bem como, aqueles que farão uso do mesmo.

Referências Bibliográficas

IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 4^a. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ANDERSEN, Arthur. **Normas e Práticas Contábeis no Brasil**. 5^a. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ATTIE, Willian. **Auditoria – Conceitos e Aplicações**. 3.^a ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria um Curso Moderno e Completo**. 5.^a ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FRANCO, Hilário. **Auditoria Contábil**. 2.^a ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Auditoria Contábil**. 5.^a ed. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 1988.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis**. 2.^a ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria – Princípio e Técnica**. 2.^a ed. São Paulo: Atlas, 1996.