

REITORIA	Prof. Me. Gilmar de Oliveira
DIREÇÃO ADMINISTRATIVA	Prof. Me. Renato Valença
DIREÇÃO DE ENSINO PRESENCIAL	Prof. Me. Daniel de Lima
DIREÇÃO DE ENSINO EAD	Profa. Dra. Giani Andrea Linde Colauto
DIREÇÃO FINANCEIRA	Eduardo Luiz Campano Santini
DIREÇÃO FINANCEIRA EAD	Guilherme Esquivel
COORDENAÇÃO DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO	Profa. Ma. Luciana Moraes
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE ENSINO	Profa. Dra. Nelma Sgarbosa Roman de Araújo
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE PESQUISA	Profa. Ma. Luciana Moraes
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE EXTENSÃO	Prof. Me. Jeferson de Souza Sá
COORDENAÇÃO DO NÚCLEO DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA	Prof. Me. Jorge Luiz Garcia Van Dal
COORDENAÇÃO DE PLANEJAMENTO E PROCESSOS	Prof. Me. Arthur Rosinski do Nascimento
COORDENAÇÃO PEDAGÓGICA EAD	Profa. Ma. Sônia Maria Crivelli Mataruco
COORDENAÇÃO DO DEPTO. DE PRODUÇÃO DE MATERIAIS DIDÁTICOS	Luiz Fernando Freitas
REVISÃO ORTOGRÁFICA E NORMATIVA	Beatriz Longen Rohling Carolayne Beatriz da Silva Cavalcante Caroline da Silva Marques Eduardo Alves de Oliveira Isabelly Oliveira Fernandes de Souza Jéssica Eugênio Azevedo Louise Ribeiro Marcelino Fernando Rodrigues Santos Vinicius Rovedo Bratfisch
PROJETO GRÁFICO E DIAGRAMAÇÃO	Bruna de Lima Ramos Carlos Firmino de Oliveira Hugo Batalhoti Morangueira Giovane Jasper Vitor Amaral Poltronieri
ESTÚDIO, PRODUÇÃO E EDIÇÃO DE VÍDEO	André Oliveira Vaz Carlos Henrique Moraes dos Anjos Pedro Vinicius de Lima Machado Thassiane da Silva Jacinto

FICHA CATALOGRÁFICA

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação - CIP

C837a Costa, Maria Angélica Silva
Auditoria contábil e sistemas / Maria Angélica Silva Costa.
EduFatecie, 2023.
125 p.: il. Color.

1. Auditoria. 2. Auditoria interna. 3. Planejamento patrimonial.
I. Centro Universitário UniFatecie. II. Núcleo de Educação a Distância. III. Título

CDD: 23. ed. 65745

Catalogação na publicação: Zineide Pereira dos Santos – CRB 9/1577

As imagens utilizadas neste material didático são oriundas do banco de imagens [Shutterstock](#).

AUTORA

Professora Me. Maria Angélica Silva Costa

- Mestra em Ciências Contábeis (Universidade Estadual de Maringá);
- Bacharela em Ciências Contábeis (Universidade Federal do Pará);
- Professora Mediadora da Pós-graduação EAD – UniCesumar;
- Professora Colaboradora (Universidade Estadual do Paraná - campus Campo Mourão).

Possui experiência, na prática contábil relacionada a elaboração de balancetes e demonstrativos contábeis, na classificação de despesas, na execução e controle de planilhas, na elaboração de relatórios contábeis, na escrituração contábil, na conciliação bancária e fiscal, além da organização de documentações referentes à contabilidade das empresas. Possui, também, experiência na área acadêmica com pesquisas científicas.

APRESENTAÇÃO

Seja bem-vindo (a)!

Caro aluno (a), é com muita satisfação que apresentamos a vocês o livro que será utilizado na disciplina de Auditoria Contábil e de Sistemas. Este material foi preparado com muita dedicação e pesquisa para ser um contributo na construção da sua trajetória acadêmica e profissional, com a finalidade de ampliar seus conhecimentos.

O objetivo na elaboração desse material é colaborar na construção do seu conhecimento sobre a auditoria e a aplicação profissional. Em razão disso, preparamos o material com os conceitos que são relevantes, exemplos e normas atualizadas para gerar a compreensão e reflexão sobre o tema.

Destacamos ser necessário o seu empenho na leitura e na resolução das atividades, fazendo anotações, acessando o material complementar indicado e fazendo novas pesquisas, pois o livro é o direcionador dos assuntos que são importantes conhecer, mas não se prenda a somente a esse material. O conhecimento é ilimitado e sempre podemos aprender, assim como o mercado necessita de profissionais que desenvolvam a habilidade de ser curiosos, tendo análise crítica, iniciativa e comprometimento.

Na Unidade I, iniciaremos com a introdução, apresentando os principais conceitos, o objetivo da auditoria e, posteriormente, as normas de auditoria, bem como a ética profissional, que é muito importante na realização do trabalho do auditor, além da responsabilidade legal presente na auditoria.

Já na Unidade II, trataremos sobre os fundamentos de auditoria. Assim, serão estudados os assuntos relacionados ao controle de qualidade e as normas e práticas usuais na auditoria, destacando as normas relativas à pessoa do auditor, normas relativas à execução do trabalho, normas relativas ao parecer e os meios de prova em auditoria. Apresentaremos também a diferenciação entre auditoria interna e externa. Veremos, ainda, sobre auditoria na área governamental, auditoria de gestão, de programas, operacional, contábil, de sistema e especial.

Na Unidade III, falaremos a respeito do processo de auditoria, que compreende os temas de desenvolvimento do plano de auditoria: planejamento, sobre a estratégia de auditoria, sistema de informações, avaliação dos controles internos e risco de auditoria e programa de auditoria. Abordaremos também sobre os testes de auditoria, sobre os procedimentos e a auditoria em áreas específicas das demonstrações contábeis.

Na Unidade IV, por sua vez, trataremos especificamente dos temas relacionados a execução de auditoria e de sistemas, que se referem aos papéis de trabalho, a amostragem estatística, a carta de responsabilidade da administração e aos relatórios de auditoria.

Com este material, esperamos contribuir para sua qualificação profissional e motivá-lo (a) a continuar se aprofundando sobre o tema, na expectativa de que você, aluno (a), juntamente conosco, percorra essa caminhada acadêmica e multiplique seus conhecimentos sobre os temas abordados.

Bons estudos!

SUMÁRIO



Introdução à Auditoria Contábil e de Sistema



Fundamentos de Auditoria



O Plano de Auditoria e Procedimentos



Papéis de Trabalho, Técnicas e Relatórios



UNIDADE
**INTRODUÇÃO
À AUDITORIA
CONTÁBIL E DE
SISTEMA**

Professora Me. Maria Angélica Silva Costa



PLANO DE ESTUDO

Plano de Estudos

- Introdução à Auditoria Contábil;
- Normas de auditoria;
- Ética profissional;
- Responsabilidade Legal.

Objetivos da Aprendizagem

- Contextualizar a origem da auditoria;
- Conceituar a auditoria;
- Conhecer quais são as normas de auditoria;
- Estabelecer a importância da ética profissional;
- Compreender qual a responsabilidade legal do auditor.

INTRODUÇÃO

Olá, aluno (a)! Iniciaremos agora uma trilha de sucesso para a compreensão da auditoria, uma das áreas de atuação do contador. Como estudantes e futuros profissionais dessa área, precisamos conhecer a origem para podermos entender o delinear da auditoria e como se encontra hoje, aprimorando-se de forma contínua, em virtude das modificações e atualizações que a contabilidade passa.

A auditoria é uma técnica contábil que verifica as transações, os procedimentos, as operações das demonstrações financeiras. O trabalho de auditoria possibilita aumentar o grau de confiança das demonstrações, pois também apura se estas foram elaboradas conforme as normas e princípios da contabilidade. Perceba, aluno (a), a importância e as implicações que a auditoria possui para as diversas pessoas que se relacionam com a organização.

Imagine, agora, se cada profissional que realizar a auditoria utilizar critérios próprios? Seria subjetivo e confuso o desenvolvimento do trabalho de auditoria. Por isso, é importante que se tenha conhecimento sobre as normas de auditoria, pois elas direcionam e orientam os auditores em suas funções. Nesse aspecto, o profissional deve saber que existem órgãos regulamentadores dessas normas, onde consultar e, principalmente, se dedicar ao estudo e compreensão dessas normas, o que demanda que o profissional de auditoria esteja em constante aperfeiçoamento e atualização.

Outro aspecto importante é referente à responsabilidade legal do auditor, ou seja, o profissional pode ser responsabilizado por prestar inadequadamente os serviços de auditoria caso prejudique o cliente ou terceiros. Portanto, é preciso que o profissional tenha ciência da obrigação de assumir as implicações jurídicas da atividade realizada, bem como compreender que é necessária uma postura ética, além de zelo e cuidado na condução do trabalho.

Espero que, ao estudar esse material, você consiga absorver o máximo de aprendizado que puder, refletindo sobre o que envolve a auditoria e, ao final, tenha acrescentando mais um “tijolo” na construção do seu conhecimento.

TÓPICO

1

INTRODUÇÃO À AUDITORIA CONTÁBIL

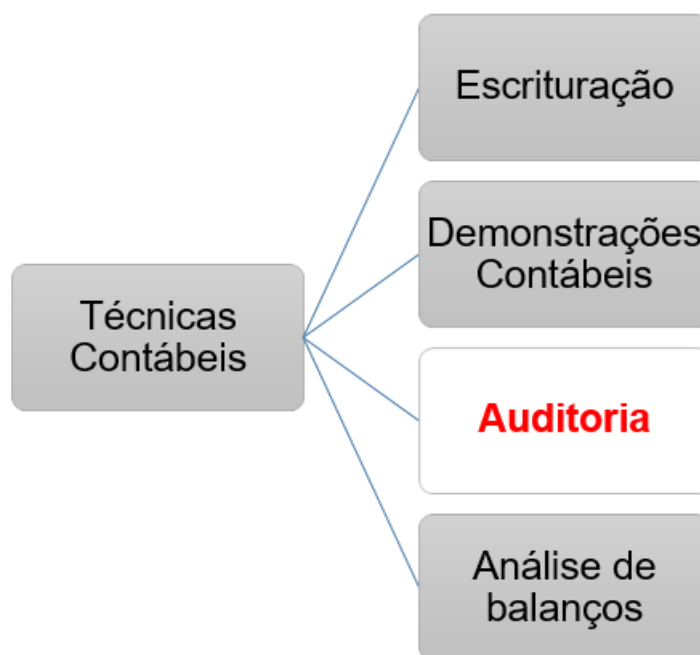
O início do estudo sobre qualquer assunto, de maneira linear, começa pela origem, para que se possa entender e explicar o motivo pelo qual é hoje da forma que se apresenta, fato que não seria diferente no estudo da auditoria. A origem da auditoria é delineada de diferentes formas, tendo como contexto a história ocorrida. Perez Jr. (2012, p.10) afirma que “a prática de auditoria surgiu provavelmente no século XV ou XVI na Itália”.

“A auditoria como profissão tem registros do século XIX na Inglaterra, com uma forte influência da Revolução Industrial e com a expansão de negócios para os Estados Unidos” (Hoog; Carlin, 2012, p. 49). Assim, o desenvolvimento da auditoria é ligado ao contexto econômico e de negócios, bem como ao sistema capitalista.

No Brasil, a auditoria se desenvolveu a partir das instalações das empresas multinacionais de países como Estados Unidos e Japão, além de países da Europa, assim como a abertura de capitais das empresas brasileiras para negociação na bolsa de valores. Desse modo, as empresas foram impulsionadas a adotarem os padrões internacionais de contabilidade e de auditoria para atenderem aos interesses das sedes das multinacionais e gerarem maior credibilidade para os investidores (Ribeiro, 2013).

Para aplicar a auditoria, é necessário conhecer a contabilidade, pois a contabilidade é uma das principais fontes de informações, dando suporte para a análise e emissão dos relatórios de auditoria. Para situar, a auditoria tem a natureza de técnica contábil, sendo aplicada para a contabilidade atingir seus objetivos. Sendo assim, as técnicas contábeis são:

FIGURA 1 - TÉCNICAS CONTÁBEIS



Fonte: a autora.

Além desses fatos citados, outras influências determinaram no avanço da auditoria no Brasil, como afirma Attie (2018, p. 08) ressaltando “a criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972 e a criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades por Ações em 1976”. Portanto, no Brasil, a auditoria foi impulsionada pela evolução do mercado de capitais, com a criação da Comissão de Valores Mobiliários - CVM e da Lei das Sociedades por Ações, vinculada às empresas participantes do mercado de capitais.

A partir de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade deu início ao processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade e de auditoria do Brasil aos padrões internacionais, sendo que a maioria das normas é baseada ou a tradução das entidades reconhecidas internacionalmente, como o IFAC (*International Federation of Accountants*) e o IASB (*International Accounting Standards Board*).

No Brasil, a auditoria é uma profissão regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que determina o exercício da auditoria independente seja privativo de bacharéis em contabilidade com registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) (Melo; Santos, 2017, p. 4).

A prática da auditoria, a princípio, foi empregada pelos ingleses como procedimentos técnicos que serviam para a revisão a contabilidade. Dessa forma, a contribuição da

auditoria é agregar maior credibilidade às demonstrações contábeis, além da eficácia nos controles.

Serve, inclusive, para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimento, leis, normas e regulamentos, assim como, da sua efetiva utilização permitindo que investidores, acionistas e todos os agentes de mercado reconheçam maior solidez ao ambiente de negócios (Santos, 2017, p. 4).

No contexto empresarial, a auditoria também é útil para os investidores, pois assegura às demonstrações financeiras, juntamente com parecer do auditor independente, maior credibilidade para os investidores na escolha de qual empresa é mais seguro investir.

A origem da palavra auditoria é do latim *audire*, que significa ouvir. “É uma técnica contábil que surgiu da necessidade de se garantir a veracidade das informações derivadas dos registros contábeis” (Ribeiro, 2013, p. 1).

A auditoria é o exercício de levantamento e análise sistemática de procedimentos, rotinas, transações e demonstrações financeiras de uma entidade, seja qual for sua natureza jurídica. Ela tem a função de oferecer a quem interessar (executivos, agentes públicos, acionistas, etc.) uma posição neutra sobre sua adequação e que seja muito bem embasada em normas e princípios.

A definição de auditoria não é “uniforme”; algumas definições são mais voltadas para a especialização da auditoria interna ou externa. De forma simples, podemos definir auditoria como o “levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade” (Crepaldi, 2016, p. 4).

Outra definição é a seguinte, dada por Franco e Marra (2011, p. 28):

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes (Franco; Marra, 2011, p. 28).

Dando ênfase em alguns aspectos apresentados nessa definição, que expandem o conceito de auditoria para além de só avaliar as demonstrações, mas de obter evidências de veracidade e credibilidade das informações obtidas, de verificar a eficiência e eficácia do controle patrimonial. Por exemplo, a aplicação da auditoria pode inibir a ocorrência de fraudes nas empresas. Assim, a auditoria, no que se refere aos aspectos de eficiência do controle patrimonial, é caracterizada como uma atividade crítica resultante na emissão de

uma opinião a respeito das práticas verificadas.

O objetivo da auditoria, conforme Resolução do CFC n.º 1203/2009, é “aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários”. Tal objetivo é alcançado por meio da emissão de uma opinião do auditor referente às demonstrações contábeis elaboradas, considerando todos os aspectos relevantes e se estão em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, ou seja, essa opinião emite se as demonstrações contábeis foram elaboradas apropriadamente. O profissional que realiza a auditoria segue as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas.

O objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, pelo processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Em seu exame, o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que lhe assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações financeiras e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom entendimento (Crepaldi, 2016, p. 5).

No senso comum, as pessoas acreditam que a auditoria faz e está somente relacionada com a parte criminal, a investigação por fraude ou a busca por culpados de crimes financeiros. Conseqüentemente, a auditoria, ao verificar a credibilidade das informações contábeis, pode apresentar essa função acima destacada, porém é consequência do objetivo geral, ou seja, o aumento do nível de confiança das demonstrações contábeis divulgadas.

Conforme Crepaldi (2016, p. 5), é objeto da auditoria o:

conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais (Crepaldi, 2016, p. 5).

A auditoria pode ser interna ou externa: a auditoria interna surgiu com a necessidade de se acompanhar e confrontar normas e procedimentos internos a serem executados e constitui-se no exame do controle interno, com intuito da eficiência e eficácia operacional; a auditoria interna, segundo Crepaldi (2016, p. 65), constitui um conjunto de procedimentos cujo objetivo é examinar a integridade, a adequação e a eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.

A auditoria externa ou independente é aquela realizada por profissionais (contadores) apropriadamente habilitados, profissionais independentes externos à entidade e sem vínculo empregatício com a empresa auditada. É realizada, na auditoria externa, uma série de procedimentos técnicos, com objetivo principal de emitir opinião da adequação das demonstrações contábeis com a legislação vigente.

A auditoria contábil é obrigatória nas sociedades empresariais: de capital aberto, instituições financeiras, administradoras de consórcios, seguradoras; sociedades que ofertam previdências privadas; empresas beneficiárias de incentivos fiscais setoriais ou qualquer tipo de sociedade que opere com valores mobiliários, as sociedades de grande porte por força do art. 3 da Lei n.º 11.638/07, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, por força da alínea “c” do inc. VII do art.4º da Lei n.º 9.790/99 (Hoog; Carlin, 2012, p. 57-58).

Desse modo, conforme explica Crepaldi (2016, p. 5), se aplica a auditoria contábil nas companhias abertas, sociedades e empresas que integram o sistema de distribuição de valores mobiliários, em conformidade com o art. 26, da Lei n.º 6.385/1976. Assim, as empresas que faturam mais que R\$ 300 milhões por ano e as que detiverem ativos acima de R\$ 240 milhões (Lei n.º 11.638/2007) terão suas demonstrações financeiras auditadas com regularidade.

Atualmente, não há qualquer imperativo legal nos termos da Lei n.º 11.639/2007 que obriga as sociedades limitadas de grande porte a publicar suas demonstrações financeiras (Crepaldi, 2016, p. 5).



A auditoria não é restrita somente à contabilidade. Ela se propaga para os diversos setores da empresa, que geram dados para a contabilidade, bem como situações externas a empresa, que influenciam de alguma maneira. Se o objetivo de uma auditoria realizada for expressar opinião sobre as demonstrações contábeis, então o trabalho do auditor tem relação com os outros setores que podem intervir ou fornecer dados para as demonstrações examinadas.

Fonte: Attie (2018).

TÓPICO

2

NORMAS DE AUDITORIA

Crepaldi (2016, p. 290) conceitua as normas de auditoria como sendo:

as regras estabelecidas pelos órgãos regulares da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função do auditor, estabelecendo orientações e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções (Crepaldi, 2016, p. 290).

É importante diferenciar as normas de auditoria dos procedimentos de auditoria.

QUADRO 1 - DIFERENÇAS ENTRE NORMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Normas de auditoria	Procedimentos de auditoria
Auxilia no controle da qualidade do exame e do relatório.	Descrevem tarefas realmente cumpridas pelo auditor, quando realizado o exame.
São claramente estabelecidas, não permite desvio para realizar um exame satisfatório.	Descritos em termos genéricos, podendo ser alterados caso seja necessário para se adaptar a um trabalho específico de auditoria.
Primordialmente, referem-se a caráter, atitudes e treinamento de auditores (conhecidas como normas pessoais).	Define como deverão ser aplicados os testes de campo nos trabalhos de auditoria.
Refere-se às medidas de qualidade na execução das ações do trabalho de auditoria.	Está relacionado com a ação a ser praticada.

Fonte: adaptado de Attie (2018), Carlin (2012), Crepaldi (2016) e Hoog (2018).

As normas de auditoria representam o preceito que direciona o trabalho do auditor e estão associadas à pessoa do auditor e ao processo, englobando as seguintes etapas: planejamento, execução e relatório. Assim, existem as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que precisam seguir os padrões internacionais. As NBC englobam as normas, as Interpretações Técnicas e os Comunicados Técnicos. Desse modo, as normas de auditoria usuais que são aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) são referentes às:

- normas relativas à pessoa do auditor;
- normas relativas à execução do trabalho;
- normas relativas ao relatório.

A Resolução CFC no 1.328/2011, que apresenta a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, determina que as NBC se estruturam da seguinte forma:

Normas Profissionais:

- I. Geral – NBC PG – aplicadas indistintamente a todos os profissionais de contabilidade;
- II. Do Auditor Independente – NBC PA – aplicadas, especificamente, aos contadores que atuam como auditores independentes;
- III. Do Auditor Interno – NBC PI – aplicadas especificamente aos contadores que atuam como auditores internos;
- IV. Do Perito – NBC PP – aplicadas especificamente aos contadores que atuam como peritos contábeis.

Normas Técnicas:

- I. Geral – NBC TG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as normas internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB); e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;
- II. do Setor Público – NBC TSP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC); e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais.

- III. de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente emitidas pela IFAC;
- IV. de Revisão de Informação Contábil Histórica – NBC TR – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Revisão convergentes com as Normas Internacionais de Revisão emitidas pela IFAC;
- V. de Asseguração de Informação Não Histórica – NBC TO – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Asseguração convergentes com as Normas Internacionais de Asseguração emitidas pela IFAC;
- VI. de Serviço Correlato – NBC TSC – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos Serviços Correlatos convergentes com as Normas Internacionais para Serviços Correlatos emitidas pela IFAC;
- VII. de Auditoria Interna – NBC TI – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Auditoria Interna;
- VIII. de Perícia – NBC TP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Perícia;
- IX. de Auditoria Governamental – NBC TAG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria Governamental convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Governamental emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

Fica o questionamento: a aplicação é obrigatória?

Sim. Conforme a mesma Resolução CFC n. ° 1.328/11, caso a empresa não adote as NBC, caracteriza-se como infração disciplinar, ficando sujeita às penalidades previstas no Decreto-Lei n. ° 9.295/46, alterado pela Lei n. ° 12.249/10, e ao Código de Ética Profissional do Contador. A importância das normas de auditoria é que a “observância dessas normas leva à realização de auditorias completas e objetivas, com resultados e recomendações palpáveis, bem fundamentadas” (Santos, 2017, p. 30).

Por meio do *site* do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), é possível encontrar essas normas de auditoria. Outra fonte importante no âmbito da auditoria e para as empresas de capital aberto é o *site* da Comissão de Valores Mobiliários. É de fundamental importância que o auditor sempre verifique as atualizações das normas.



TÓPICO

3

ÉTICA PROFISSIONAL

Business

A ética, de maneira geral, consiste em normas que conduzem a conduta do indivíduo, geralmente aceitas. Para isso, consideram quesitos impostos pela sociedade, valores morais e as consequências das atitudes dos indivíduos.

A ética profissional é uma especificidade da ética geral, a qual tem reflexo na conduta do profissional sobre a responsabilidade com a sociedade, com a organização da qual faz parte, com os membros pertencentes à profissão e, também, com ele individualmente. Dessa maneira, o auditor não pode, em virtude da sua profissão, agir para benefício próprio ou de terceiros.

A ética profissional não aborda sobre conceitos técnicos, mas a respeito de princípios morais. Por exemplo: se um auditor cumpre todas as exigências técnicas no trabalho de auditoria, mas não age conforme a conduta profissional de contabilidade na função de auditor, então a conduta fere a ética profissional.

A Resolução 803/96 – alterada posteriormente por outras resoluções – sobre o Código de Ética do Profissional do Contador tem por finalidade orientar a conduta dos profissionais da contabilidade no exercício da função. Assim, conforme o Código de Ética, no art. 5º, o Contador, na função de perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá:

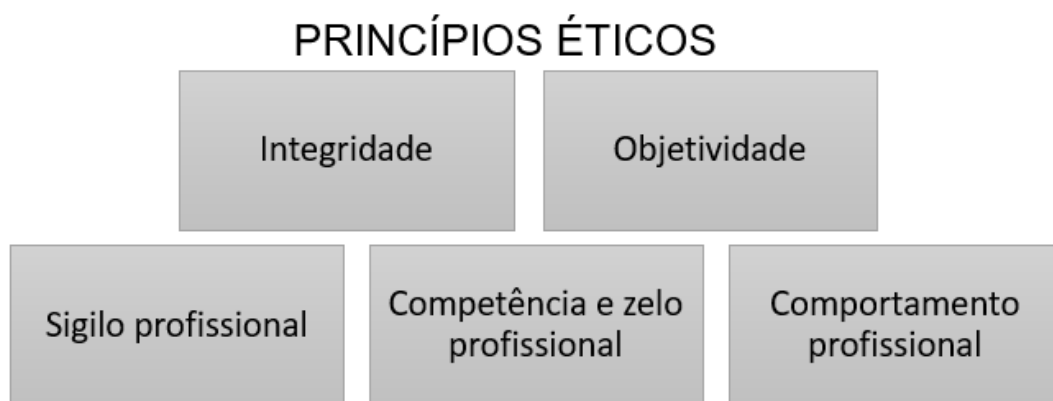
- ✓ Recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;
- ✓ Abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;
- ✓ Abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os

- direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;
- ✓ Considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido à sua apreciação;
 - ✓ Mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho;
 - ✓ Abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;
 - ✓ Assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios de Contabilidade e NBC editadas pelo CFC;
 - ✓ Considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis, observando as restrições das NBC editadas pelo CFC;
 - ✓ Atender à Fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho.

Outra norma que discorre sobre a ética profissional é a NBC PG 100, que se refere aos princípios éticos. Com base nela, o profissional da contabilidade deve cumprir os seguintes princípios éticos:

- (a) Integridade** - ser franco e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais;
- (b) Objetividade** - não permitir que comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros afetem o julgamento profissional, ou de negócio;
- (c) Competência profissional e devido zelo** - manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível adequado para assegurar que clientes e/ou empregador recebam serviços profissionais competentes com base em desenvolvimentos atuais da prática, legislação e técnicas, e agir diligentemente e conforme as normas técnicas e profissionais aplicáveis;
- (d) Sigilo profissional** - respeitar o sigilo das informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais e, portanto, não divulgar nenhuma dessas informações a terceiros, a menos que haja algum direito ou dever legal ou profissional de divulgação, nem usar as informações para obtenção de vantagem pessoal pelo profissional da contabilidade ou por terceiros;
- (e) Comportamento profissional** - cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

FIGURA 2 - PRINCÍPIOS ÉTICOS DE AUDITORIA



Fonte: adaptado de Ribeiro (2013).

É importante ressaltar que o profissional de auditoria precisa compreender que a ética profissional e os princípios são direcionadores da função por ele exercida. Portanto, o auditor deve internalizar e pôr sempre em prática tais princípios.

TÓPICO

4

RESPONSABILIDADE LEGAL



É certo que existe a responsabilidade do trabalho de auditoria com os diretores da entidade e com a sociedade. Além disso, há também a responsabilidade por danos a clientes e/ou terceiros. Sendo assim, Attie (2018, p. 5) explica que “o auditor pode ser responsabilizado pela não descoberta de fraude significativa em consequência da negligência na execução das normas de auditoria, ou em consequência de não as ter aplicado convenientemente”.

O auditor, portanto, pode ser responsabilizado caso venha a prestar inadequadamente seus serviços e que possam acarretar prejuízos a cliente e terceiros. Assim, os autores Hoog e Carlin (2012, p. 5) salientam:

o trabalho de auditoria parte do pressuposto de que os procedimentos a serem adotados pelo auditor em seus exames, fornecerão um grau de segurança que, mesmo os testes sendo executados por amostragem, deverão dar condições de se avaliar as Demonstrações Contábeis como um todo, aferindo a qualidade e confiabilidade dos processos e controles internos adotados pela sociedade empresária auditada (Hoog; Carlin, 2012, p. 5).

O Decreto-Lei n.º 9.295, art. 10, alínea C, estabelece a seguinte função do Conselho:

A Resolução CFC nº 560/83 explana que as atividades de auditoria (interna e independente) são privativas de contadores. Portanto, Decreto-Lei n.º 9.295 não discorre diretamente sobre o auditor, mas abrange por extensão, pois qualquer contador que pratique ato que prejudique um cliente ou encontre-se em situação irregular está sujeito as penalidades pelo CRC.

4.1 Responsabilidade Civil

No novo Código Civil Brasileiro, a Lei n.º 10.406/02, no art. 86, dos atos ilícitos, prevê que “aquele que, por ação ou omissão voluntária, por negligência ou imprudência, violar ou causar prejuízo a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito de conduta moral”.

Caso o auditor trabalhar respaldado nas normas técnicas e éticas de contabilidade, não responderá civilmente pelos atos praticados, pois não haverá danos para averiguar devido à ausência da responsabilidade dos resultados.

A responsabilidade civil dos auditores independentes é definida no art. 16 do Código de Processo Civil como:

as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão civilmente pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo.

Attie (2018, p. 16) ressalta ainda que:

o auditor pode ser responsabilizado pela não descoberta de fraude significativa em consequência da negligência na execução das normas de auditoria, ou em consequência de não tê-las aplicado convenientemente (Attie, 2018, p. 16).

A NBC TA 250 auxilia o profissional na detecção de distorção relevante das demonstrações contábeis em decorrência da não conformidade com as leis e regulamentos, porém isso não pressupõe que o auditor seja responsável pela prevenção de não conformidade e identifique todas as não conformidades existentes.

Conforme a NBC TA 200 (item 5), o auditor é responsável por obter segurança razoável de que, em conjunto, as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante, independentemente se a causa é erro ou fraude. Attie (2018, p. 16) explica que:

se o auditor tivesse que assumir a responsabilidade de descobrir fraudes e irregularidades, em um exame normal das demonstrações contábeis, a extensão de seu trabalho seria de tal custo que se tornaria impraticável para as empresas (Attie, 2018, p. 16).



SAIBA MAIS

Há casos de escândalos corporativos famosos, como o caso da empresa Enron nos Estados Unidos, que arruinou com a empresa de auditoria (Arthur Andersen). Na época, foi descoberto que a Enron usava lacunas da contabilidade para esconder valores bilionários em dívidas e, ao mesmo tempo, aumentava os ganhos da empresa. Diversos escândalos corporativos relacionados à credibilidade das demonstrações financeiras também vieram à tona, como das empresas Xerox, WorldCom, Parmalat e Banco Panamericano.

Essas situações foram determinantes quanto à caracterização da responsabilidade do auditor, independentemente quanto à fraude nas demonstrações financeiras. Com a globalização, fica mais evidente que os investidores buscam empresas com credibilidade e transparência para aplicar seu dinheiro e, num país como o Brasil, são recorrentes fatos sobre corrupção e fraude. A auditoria assume um papel extremamente necessário para reparar o grau de confiança no mercado e voltar a impactar positivamente os investimentos.

Fonte: Longo (2015).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Prezado (a) aluno (a), apresentamos, nesta unidade, a origem da auditoria e os conceitos abordados por vários autores com a finalidade de que você absorva e compreenda o papel da auditoria na contabilidade.

Estudamos a auditoria como técnica contábil, relacionada às outras técnicas, para que se possa obter os dados necessários para o auditor realizar a sua função. Também destacamos que, na profissão de auditoria, o profissional precisa ter conhecimento sobre as normas relacionadas à execução das suas atividades, as quais vão auxiliar e até respaldar o trabalho feito.

Além das normas e regulamentos, foram explanadas questões sobre a ética e a importância dos princípios éticos, que servem para nortear a função dos auditores, pois, mesmo que o auditor siga todos os procedimentos necessários na aplicação da auditoria, poderá ser responsabilizado caso não siga uma postura ética.

Por fim, abordando a responsabilidade que o auditor tem na prática da auditoria, discutindo sobre o cuidado e o zelo que ele deve ter ao realizar o trabalho, avaliando os riscos que podem provocar impactos relevantes nas demonstrações e detectar possíveis erros ou fraudes presentes nas demonstrações.

Portanto, esta unidade seguiu uma linha de raciocínio importante no aprendizado da auditoria, pois compreender a origem, definir o conceito, o regulamento da função, os preceitos éticos, bem como entender a responsabilidade da atividade de auditoria, têm relação com a importância da função social e ética do auditor e a atuação na defesa de interesses coletivos.

LEITURA COMPLEMENTAR

O conceito mais contemporâneo de desenvolvimento sustentável não se limita à prosperidade material. Baseia-se num modelo de civilização economicamente viável, socialmente justa e ambientalmente correta.

Nesse contexto, é interessante observar que o estudo da IFAC (*International Federation of Accountants*) deixa claro que o trabalho dos profissionais da contabilidade é essencial no âmbito dos três eixos.

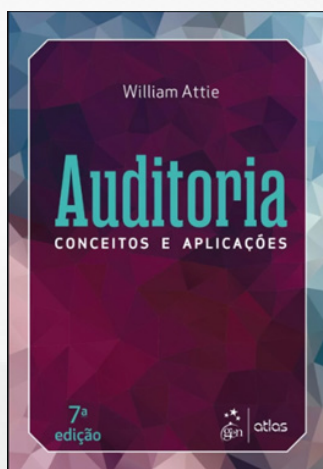
A contabilidade e a auditoria independente contribuem para que as nações tenham um sistema mais robusto de controle do fluxo de suas finanças no governo, nas empresas e entidades da sociedade civil. Quando a transparência e a prestação de contas melhoram, as organizações de todos os segmentos e as instituições ficam fortalecidas. Desencadeia-se, assim, um círculo virtuoso, sem o qual não será possível atingir as metas dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável.

Empresas com saúde financeira e postura ética e transparente desenvolvem melhores condições de atuar no Terceiro Setor, somando-se aos esforços de inclusão de pessoas nos benefícios da economia e de redução das disparidades socioeconômicas. Cada qual, nas possibilidades de seu porte e resultados, contribui para o bem comum. Do mesmo modo, governos bem geridos em termos fiscais e orientados pelo pressuposto da lisura fazem com que o Estado cumpra de modo mais eficiente suas responsabilidades de servir ao povo, e não se servir dele.

No Brasil, como em numerosos países, os profissionais da contabilidade, incluindo os auditores independentes, vêm atendendo de modo assertivo aos desafios mais amplos que a nova realidade mundial impõe à profissão. Têm sido proativos na valorização de posturas éticas, buscando influenciar positivamente as organizações dos setores público e privado para que se orientem pela transparência, probidade e governança eficaz. Nosso país, como se observa no presente cenário, precisa muito disso. Que as respostas sejam rápidas e positivas.

Fonte: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2016).

MATERIAL COMPLEMENTAR



- **LIVRO**

- **Título:** Auditoria: conceitos e aplicações;

- **Autor:** William Attie;

- **Editora:** Atlas;

- **Sinopse:** este livro visa fornecer uma visão técnica e prática da Auditoria Contábil. A parte teórica e conceitual limita-se à cobertura dos principais conhecimentos indispensáveis para a execução dos trabalhos de auditoria. Já a parte operacional é minuciosamente exposta e abrange as principais áreas das demonstrações contábeis e os cuidados que devem ser observados na auditoria de cada uma delas. A partir do momento em que a obra expõe procedimentos práticos, é desenvolvido um exemplo completo, com peças interconsistentes, de um trabalho de auditoria. O exemplo cobre desde o desenho dos papéis de trabalho, todas as informações que neles são expostas, até a emissão do relatório final de auditoria. O subtítulo desta obra (Conceitos e aplicações) corresponde rigorosamente ao seu conteúdo, que, em síntese, abrange: ■ Princípios e práticas usuais de contabilidade e de auditoria. ■ Normas usuais de auditoria consoantes ao determinado pelo CFC. ■ Parecer de auditoria. ■ Controle interno, sua análise e formas de avaliá-lo. ■ Papéis de trabalho e procedimentos de auditoria. ■ Normas para auditoria dos principais grupos de contas das demonstrações contábeis. ■ Encerramento do trabalho, de todos os papéis de trabalho e a forma como resolver os assuntos encontrados no decorrer de sua realização. Cabe registrar que a auditoria explicada nesta obra obedece à nomenclatura e às exigências da Lei no 6.404/76, bem como aos requisitos da legislação vigente no País. O livro também está atualizado pela Lei no 11.638/07 e pelas atuais e muitas alterações promovidas pelas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) para permitir o enquadramento internacional da metodologia contábil e de auditoria.



- **FILME/VÍDEO**

- **Título:** Enron o mais esperto da sala;

- **Ano:** 2005;

- **Sinopse:** baseado no best-seller de mesmo nome, Enron - Os Mais Espertos da Sala é um estudo sobre um dos maiores escândalos econômicos dos EUA. O filme, indicado ao Oscar de melhor documentário, analisa um dos maiores desastres corporativos da história, no qual os chefes executivos da sétima maior empresa do país fugiram com mais de um bilhão de dólares, deixando os investidores e funcionários sem nada, através de depoimentos internos e gravações de som e imagem, o filme revela o drama humano que se desenrola entre as paredes da Enron, modelando a economia e o código de ética americano por muitos e muitos anos.



UNIDADE

FUNDAMENTOS DE AUDITORIA

Professora Me. Maria Angélica Silva Costa



PLANO DE ESTUDO

Plano de Estudos

- Controle de qualidade;
- Normas e práticas usuais na auditoria;
- Auditoria interna versus auditoria externa;
- Auditoria na área governamental: auditoria de gestão, de programas; operacional; contábil; de sistema e especial.

Objetivos da Aprendizagem

- Explanar a importância do controle de qualidade da auditoria;
- Discorrer sobre as Normas e práticas usuais na auditoria;
- Elucidar sobre auditoria interna versus auditoria externa;
- Apresentar e conceituar a Auditoria na área governamental.

INTRODUÇÃO

Querido (a) aluno (a), dando continuidade aos estudos, nos aprofundaremos um pouco mais nesse ramo do conhecimento da auditoria. Gradualmente, você irá percebendo que ela é muito ampla e, também, bastante normativa, o que exigirá de você resiliência ao desenvolver novas habilidades na forma de estudar, leitura extensas e técnicas. Mas fique tranquilo, pois acredito que, com a sua persistência e vontade de aprender, você conseguirá absorver os assuntos apresentados a seguir.

O controle de qualidade dos serviços de auditoria confere a confiabilidade aceitável de que os procedimentos adotados no decorrer do trabalho foram executados em consonância com as normas. Apresentaremos alguns aspectos que devem ser observados com relação ao controle, sendo eles o que conferem a responsabilidade da liderança pela qualidade de auditoria, relacionamentos com clientes, designação da equipe de trabalho, execução de trabalho, revisão do controle de qualidade, diferença de opinião, monitoramento e documentação.

Outro ponto que aprofundaremos nesta unidade é sobre as normas e práticas usuais na auditoria: normas relativas à pessoa do auditor, normas relativas à execução do trabalho, normas relativas ao parecer e meios de prova em auditoria. Sim, são muitas normas, mas são de extrema importância: por exemplo, você aprenderá que é imprescindível a competência técnico-profissional para ser um auditor, além de que ele precisa realizar seu trabalho de forma independente, sem ser influenciado por questões como dinheiro e relações e em quais casos o auditor fica impedido de realizar o trabalho.

Prosseguindo, abordaremos sobre auditoria interna e externa e como se diferenciam, as particularidades e restrições de cada tipo de auditoria, bem como os objetivos e a função. Também destacamos ainda nesta unidade sobre a auditoria governamental. Você já ouviu falar? Pois, então, aqui você terá a oportunidade de conhecer e se aprofundar sobre essa especialização da auditoria. Embora o conteúdo possa ser um pouco mais técnico, e até maçante, é extremamente necessário à compreensão dos atributos e ao direcionamento do trabalho de auditoria.

TÓPICO

1

CONTROLE DE QUALIDADE

O controle de qualidade é um meio de assegurar que os procedimentos realizados na auditoria transmitam a confiabilidade razoável de que a auditoria está conforme as normas profissionais e técnicas, bem como às exigências legais. A qualidade pode ser estabelecida como “um grau de excelência, valor, características, atributos de um homem, dada uma proposição para um objeto” (Imoniana, 2018, p. 93).

A auditoria é pautada, como foi explicado na unidade anterior, em várias normas e procedimentos. Assim, o controle de qualidade também está presente em algumas delas, como, por exemplo, a norma específica NBC TA 220 - Controle de qualidade da auditoria de demonstrações contábeis.

A responsabilidade dos sistemas e procedimentos de controle de qualidade é da firma de auditoria. Vale ressaltar que os auditores independentes são empresas ou profissionais autônomos de auditoria. Assim, de acordo com o item 11, da NBC PA 01, a segurança razoável é de que:

- a firma e seu pessoal cumprem com as normas profissionais e técnicas e as exigências legais e regulatórias aplicáveis;
- os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios do trabalho são apropriados nas circunstâncias.

A NBC PA 01 aborda a obrigação da firma em estabelecer e manter seu sistema de controle de qualidade na execução da auditoria. Antes de adentrarmos no estudo que envolve as normas e uso de termos específicos, precisamos definir alguns desses termos, descritos na NBC TA 220:

- **Firma:** é um único profissional ou sociedade de pessoas que atuam como auditores independentes;
- **Pessoal:** são os sócios e o quadro técnico;
- **Quadro técnico:** compreende os profissionais, exceto sócios, incluindo quaisquer especialistas que a firma emprega;
- **Equipe de trabalho:** são todos os sócios e quadro técnico envolvidos no trabalho, assim como quaisquer pessoas contratadas pela firma ou uma firma da rede que executam procedimentos de auditoria no trabalho.

O sistema de controle de qualidade apresenta alguns requisitos:

- Responsabilidades da liderança pela qualidade na firma;
- Exigências éticas relevantes;
- Aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes e trabalhos específicos;
- Recursos humanos;
- Execução do trabalho;
- Monitoramento.

A NBC TA 220 aborda também, no controle de qualidade, exigência ética relevante, sendo necessário o sócio encarregado fazer indagações e observações para identificar se foram cumpridas, pela equipe de trabalho, as exigências éticas relevantes. Caso o sócio encarregado venha a ter conhecimento de que a equipe de trabalho não cumpriu as exigências éticas relevantes, deverá, mediante a consulta a outras profissionais da firma, tomar medidas cabíveis.

1.1 Responsabilidade da Liderança pela Qualidade de Auditoria

O sócio encarregado do trabalho deve assumir a responsabilidade pela qualidade de todos os trabalhos de auditoria para os quais foi designado. Na hierarquia, o sócio tem a responsabilidade de revisar o trabalho do subordinado e assim por diante (Imoniana, 2018).

As atitudes do sócio, juntamente com as comunicações adequadas para os outros membros da equipe, ao assumir a responsabilidade pela qualidade do trabalho de auditoria, enfatizam:

- (a) A importância da qualidade da auditoria em:
 - (I) Realizar trabalhos de acordo com as normas técnicas e com as exigências legais e regulatórias aplicáveis;
 - (II) Cumprir as políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma conforme aplicável;
 - (III) Emitir relatórios apropriados nas circunstâncias;
 - (IV) A capacidade da equipe de trabalho de levantar assuntos sem receio de represálias;
- (b) O fato de que qualidade é essencial na execução de trabalhos de auditoria.

Além disso, há ênfase também na importância do controle de qualidade para a execução da auditoria e a responsabilidade da liderança – quem está comandando o trabalho de auditoria – pela qualidade da auditoria, envolvendo também a equipe que está trabalhando junto com o sócio encarregado.

1.2 Aceitação e Continuidade de Relacionamento com Clientes e Trabalhos de Auditoria

O sócio encarregado do trabalho – auditor – deve estar satisfeito e convencido de que foram seguidos os procedimentos apropriados em relação à aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes e trabalhos de auditoria, assim como deve determinar que as conclusões obtidas sobre esse aspecto são apropriadas.

No item 12 da NBC TA 220 fica evidente que o auditor encarregado da auditoria necessita ter certeza que os procedimentos apropriados foram cumpridos. Se o sócio encarregado do trabalho obtém informações que teriam levado a firma a declinar do trabalho, caso essas informações estivessem disponíveis anteriormente, deve comunicá-las prontamente à firma, de modo que possam tomar as medidas necessárias.

A NBC PA 01 requer que a firma obtenha informações consideradas necessárias nas circunstâncias antes de aceitar um trabalho com um novo cliente, ao decidir sobre continuar um trabalho existente e ao considerar sobre aceitar um novo trabalho de um cliente existente. As informações a seguir ajudam o sócio encarregado do trabalho a determinar se as conclusões obtidas sobre a aceitação e a continuidade de relacionamento com clientes e trabalhos de auditoria são apropriadas:

- A integridade dos principais proprietários, do pessoal-chave da administração e dos responsáveis pela governança da entidade;
- Se a equipe de trabalho é competente e possui a habilidade necessária, incluindo tempo de experiência e recursos;
- Se a firma e a equipe de trabalho podem cumprir as exigências éticas relevantes;
- Assuntos importantes levantados durante os trabalhos de auditoria atuais ou anteriores e suas implicações para a continuidade do relacionamento.

1.3 Designação da Equipe de Trabalho

O sócio encarregado do trabalho deve estar satisfeito com o fato de que a equipe de trabalho e qualquer especialista que não faça parte da equipe de trabalho tenham coletivamente a competência e habilidades apropriadas para:

- (a) Executar trabalhos de auditoria conforme as normas técnicas e com as exigências legais e regulatórias aplicáveis;
- (b) Possibilitar a emissão de relatório apropriado nas circunstâncias.

1.4 Execução do Trabalho

A execução do trabalho divide-se em direção, supervisão e execução, revisões, consulta, revisão do controle de qualidade e diferença de opinião. Com relação à direção, supervisão e execução, cabe ao sócio encarregado assumir a responsabilidade pela:

- (a) Direção, supervisão e execução do trabalho de auditoria conforme as normas técnicas e com as exigências legais e regulatórias aplicáveis;
- (b) Emissão do relatório apropriado nas circunstâncias.

1.5 Revisões

O sócio encarregado do trabalho deve assumir a responsabilidade de realizar as revisões de acordo com as políticas e procedimentos de revisão da firma. Na data, ou antes, da data do relatório, o sócio encarregado do trabalho deve, por meio de uma revisão da documentação da auditoria e de discussão com a equipe de trabalho, estar convencido de que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar as conclusões obtidas e o relatório a ser emitido.



SAIBA MAIS

Segundo o item A17 da NBC TA 220, uma revisão consiste em considerar se, por exemplo:

- O trabalho foi realizado de acordo com as normas técnicas, profissionais e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
- Foram levantados assuntos significativos para consideração adicional;
- Foram feitas as consultas apropriadas, documentadas e implementadas as conclusões resultantes;
- Há necessidade de revisar a natureza, época e extensão do trabalho realizado;
- O trabalho realizado suporta as conclusões obtidas e está adequadamente documentado;
- As evidências obtidas são suficientes e apropriadas para suportar o relatório;
- Os objetivos dos procedimentos do trabalho foram alcançados.

Fonte: NBC TA 220 (2009).

1.6 Consulta

O sócio encarregado do trabalho deve:

- (a) assumir a responsabilidade pela realização, por parte da equipe de trabalho, de consultas apropriadas sobre assuntos complexos ou controversos;
- (b) estar satisfeito com o fato de que os membros da equipe de trabalho fizeram as consultas apropriadas durante o curso do trabalho, entre a equipe de trabalho e entre a equipe de trabalho e outras pessoas no nível apropriado dentro ou fora da firma;
- (c) estar satisfeito com o fato de que a natureza e o alcance dessas consultas e suas conclusões foram acordadas com a parte consultada;
- (d) determinar que as conclusões resultantes dessas consultas foram implementadas.

1.7 Revisão de Controle de Qualidade de Trabalho

Para auditoria de demonstrações contábeis de entidades listadas, e para os outros trabalhos de auditoria, se houver, para os quais a firma determinou a necessidade de revi-

são do controle de qualidade do trabalho, o sócio encarregado do trabalho deve:

- (a) determinar se foi designado um revisor do controle de qualidade do trabalho;
- (b) discutir assuntos significativos que surgirem durante o trabalho de auditoria, incluindo aqueles identificados durante a revisão do controle de qualidade do trabalho, com o revisor de controle de qualidade do trabalho;
- (c) não datar o relatório até a conclusão da revisão do controle de qualidade do trabalho.

Desse modo, o revisor do controle de qualidade deve realizar uma avaliação objetiva dos julgamentos significativos feitos pela equipe de trabalho e as conclusões atingidas ao elaborar o relatório.

1.8 Diferença de Opinião

No caso de surgirem diferenças de opinião dentro da equipe de trabalho, com as pessoas consultadas ou, quando aplicável, entre o sócio encarregado do trabalho e o revisor do controle de qualidade do trabalho, a equipe de trabalho deve seguir as políticas e procedimentos da firma para tratar e resolver tais diferenças.

1.9 Monitoramento

Um sistema de controle de qualidade efetivo inclui um processo de monitoramento projetado para fornecer segurança razoável de que as políticas e procedimentos relacionados com o sistema de controle de qualidade são relevantes, adequados e estão operando de maneira efetiva.

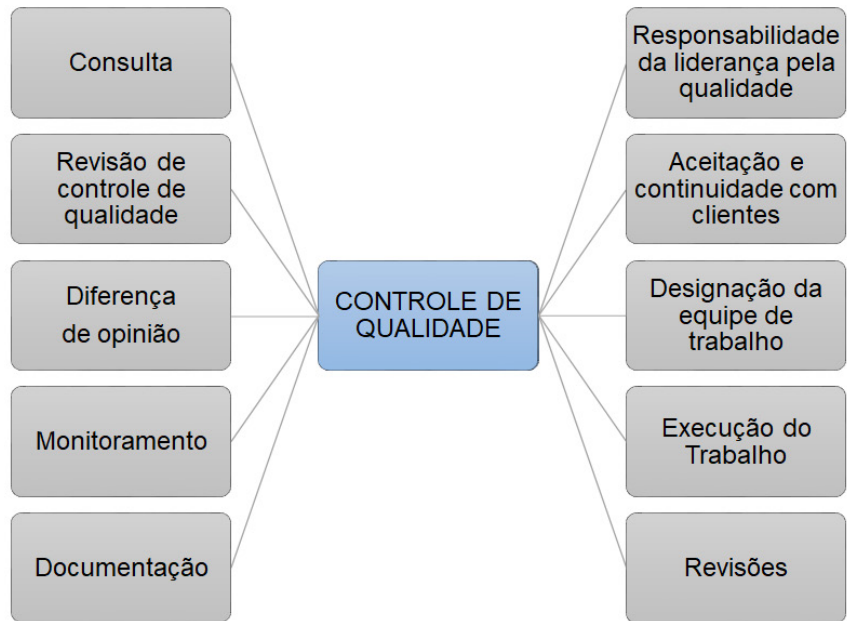
1.10 Documentação

O auditor deve incluir na documentação de auditoria, conforme NBC TA 230 – Documentação de Auditoria:

- (a) assuntos identificados referentes ao cumprimento das exigências éticas relevantes e como foram resolvidos;
- (b) conclusões sobre o cumprimento dos requisitos de independência, que se aplicam ao trabalho de auditoria, e quaisquer discussões relevantes com a firma que suportam essas conclusões;
- (c) conclusões obtidas com relação à aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes e trabalhos de auditoria;
- (d) a natureza e o alcance das consultas, e as conclusões delas resultantes, feitas no

curso do trabalho de auditoria.

FIGURA 1 - ASPECTOS DO CONTROLE DE QUALIDADE



Fonte: adaptado da NBC TA 220.

NORMAS E PRÁTICAS USUAIS NA AUDITORIA

2.1 Normas Relativas à Pessoa do Auditor

Como já abordamos, existem várias normas que regulamentam a auditoria e há as que são relacionadas à pessoa do auditor, as quais regulamentam a competência que o auditor deve ter para exercer a auditoria com zelo, assim como exigem que o auditor cumpra as normas e regulamentos da função.

Dentro desse contexto, Attie (2018, p. 58) afirma que “o exercício da profissão da auditoria requer a observância de padrões morais, dado o caráter do serviço e as partes interessadas na condução da auditoria com idoneidade, integridade, respeito, imparcialidade e, sobretudo, independência”.

Só pode executar a auditoria pessoa legalmente habilitada no Conselho Regional de Contabilidade, sendo contador e com experiência reconhecida e mantida pelo treinamento técnico na função de auditor (Attie, 2018). Assim, a instrução formal e a experiência profissional são complementares, além dos treinamentos adequados para se tornar um profissional da área.

A Norma que versa especificamente sobre os profissionais de auditoria independente é a NBC P1 regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade. Alguns itens da norma serão abordados necessários para o desenvolvimento da auditoria externa.

2.1.1 Competência técnico-profissional

O nível de competência exposto na norma refere-se ao conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, e das legislações específicas aplicáveis às empresas auditadas.

Quando for contratado para realizar a auditoria, o auditor deve ponderar se é capacitado para desenvolver o serviço e caso não esteja apto deve recusar os serviços. Conforme a NBC PC (1997, item 1.1.3) evidencia:

antes de aceitar o trabalho, o auditor deverá obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação junto à administração, da estrutura organizacional, da complexidade das operações, e do grau de exigência requerido para a realização do trabalho de auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a assumir a responsabilidade pelo trabalho a ser realizado. Esta avaliação deve ficar evidenciada de modo a poder ser comprovado o grau de prudência e zelo na contratação dos serviços (NBC, 1997, 1.1.3).

2.1.2 Independência

A independência, neste aspecto da norma, significa não ser influenciado por elemento material ou afetivo que caracteriza perda da independência. O auditor deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem na perda, efetiva ou aparente, de sua independência.

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

- a) Vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau, com administradores, acionistas, sócios ou com empregados que tenham ingerência na sua administração ou nos negócios, ou sejam responsáveis por sua contabilidade;
- b) Relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos;
- c) Participação direta ou indireta como acionista ou sócio;
- d) Interesse financeiro direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro indireto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;

- e) Função ou cargo incompatível com a atividade de auditoria independente;
- f) Fixados honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado;
- g) Qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria independente, na forma que vier a ser definida pelos órgãos reguladores e fiscalizadores.

Sendo assim, caso o profissional se enquadre em algum dos itens acima, fica impedido de realizar a auditoria, assim como caso a auditoria seja em empresa na qual ele tenha tido vínculo empregatício há menos de dois anos.

2.1.3 Responsabilidades do auditor na execução dos trabalhos

A NBC P1 aborda as responsabilidades do auditor, que deve empregar cuidado e zelo tanto na realização quanto ao expor as conclusões, além de ser imparcial quando opinar sobre as demonstrações.

2.1.4 Honorários

O auditor deve determinar seus honorários e documentar, considerando os seguintes fatores: conforme a NBC P1 (item 1.4.1):

- a) a relevância, o vulto, a complexidade do serviço, e o custo do serviço a executar;
- b) o número de horas estimadas para a realização dos serviços;
- c) a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- d) a qualificação técnica dos profissionais que irão participar da execução dos serviços; e
- e) o lugar onde os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens e estadas (NBC P1, 1.4.1).

Nesse contexto, Perez Jr. (2012, p. 37) explica que “os honorários profissionais de auditoria devem ser fixados com base no porte e complexidade da empresa auditada”. Também os honorários não podem ser subestimados e nem superestimados, para não acarretar possíveis situações que envolvam a qualidade dos serviços ou a dependência.

Deve constar nos honorários a carta-proposta, elaborada antes do início dos trabalhos de auditoria, que compreenda a descrição dos serviços, o prazo para realizar o serviço, o trabalho que será executado conforme as normas, os relatórios que serão gerados e as condições de pagamentos dos honorários. Caso os requisitos sejam descumpridos, é considerada infração ao Código de Ética do Contabilista.

2.1.5 Documentação

A documentação em auditoria, que consiste em papéis de trabalho, relatórios, pareceres, sejam papéis físicos ou virtuais, devem ser mantidos até prazo estabelecido em norma. Manter a documentação é uma garantia para o profissional caso haja alguma futura situação de fiscalização ou comprovação do trabalho realizado.

O auditor, para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar a boa guarda, pelo prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data da emissão de seu parecer, toda a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados (NBC P1, 1. 5. 1).

2.1.6 Sigilo

O sigilo está relacionado com a ética e a moral do profissional e o auditor precisa cumprir as orientações sobre sigilo no trabalho de auditoria. Segundo Crepaldi (2016, p. 326), sigilo é definido como “a obrigatoriedade do auditor independente de não revelar, em nenhuma hipótese, as informações que obteve e das quais tem conhecimento em função de seu trabalho na entidade auditada”.

Conforme a Resolução do CFC nº 1.100 de 2007, as situações em que o sigilo deve ser observado – cumprido –, que são “na relação entre o auditor e a entidade auditada, na relação entre os auditores, na relação entre os auditores e os organismos reguladores e fiscalizadores e na relação entre o auditor e demais terceiros”.

Não é permitido divulgar as informações obtidas durante a auditoria sob nenhuma circunstância sem autorização da entidade, exceto quando for uma obrigação legal. Assim, o auditor só pode divulgar se autorizado por escrito pela administração da empresa, que, de forma clara e objetiva, apresenta os limites das informações a serem divulgadas.



REFLITA

O auditor deve ser independente em todos os aspectos relacionados ao seu trabalho e deve possuir treinamento técnico e reconhecida habilitação como auditor para executar os exames de auditoria.

Fonte: a autora.

2.2 Normas Relativas à Execução do Trabalho

As Normas Técnicas de Auditoria possibilitam ao auditor diretrizes para o desenvolvimento do trabalho e dão base para o planejamento e a execução da auditoria em conformidade com as determinações legais.

2.2.1 Planejamento da auditoria

Dispõe que o auditor, ao planejar seu trabalho, deve considerar as normas de auditoria em conformidade com os prazos e compromissos assumidos em contrato.

Presume-se que exista adequado nível de conhecimento técnico, sobre condições econômicas e legislações. Pressupõe-se também que exista adequado nível de conhecimento técnico, sobre condições econômicas e legislações. Assim, devem ser considerados, no planejamento, todos os fatores importantes e, segundo a NBC T11 (1997), de forma especial, deve-se considerar os seguintes:

- a) O conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- b) O 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 de auditoria a serem aplicados;
- e) A existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- f) O uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- g) A natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e
- h) A necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

O planejamento deve ser claro e detalhado, para deixar evidente quais procedimentos são adotados e, quando incluir equipe técnica, deve estabelecer a orientação e supervisão do auditor, o qual é responsável pelo trabalho feito.

2.2.2 Relevância

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

A relevância deve ser considerada pelo auditor quando:

- Determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria;
- Avaliar o efeito das distorções entre os saldos, denominação e classificação das contas;
- Determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

2.2.3 Risco de auditoria

No trabalho de auditoria há os riscos, definidos com a possibilidade de o auditor emitir uma opinião inadequada decorrente de informações contábeis significativamente incorretas, como, por exemplo, se o auditor, ao realizar a auditoria, não conseguiu detectar que uma informação que está incorreta nas demonstrações contábeis e expedir a opinião no relatório sobre essa demonstração.

Na fase de planejamento é quando deve ser feita a análise dos riscos de auditoria, podendo ser em dois níveis, como prevê a NBC T11 no item 11.2.3:

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

2.3 Normas Relativas ao Parecer. Meios de Prova em Auditoria

Antes de entrarmos na norma relativa ao parecer, precisamos entender que o parecer de auditoria é um documento no qual, ao final dos trabalhos realizados, de reunir provas e evidências, o auditor emite sua opinião em cumprimento às normas de auditoria. O parecer de auditoria deve ser claro e objetivo.

Assim, o contador responsável pela auditoria deve datar e assinar o parecer, no qual deve constar o número de registro no Conselho Regional de Contabilidade. Caso a auditoria seja realizada por empresa de auditoria, no parecer deve ser incluído o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade.

De acordo com a NPA 01, o parecer do auditor independente é composto por três parágrafos, sendo:

- a) Parágrafo referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores;
- b) Parágrafo referente à extensão dos trabalhos;
- c) Parágrafo referente à opinião sobre as demonstrações contábeis.

Já a classificação conforme a natureza da opinião é:

- a) Parecer sem ressalva;
- b) Parecer com ressalva;
- c) Parecer adverso;
- d) Parecer com abstenção de opinião.

TÓPICO

3

AUDITORIA INTERNA VERSUS AUDITORIA EXTERNA

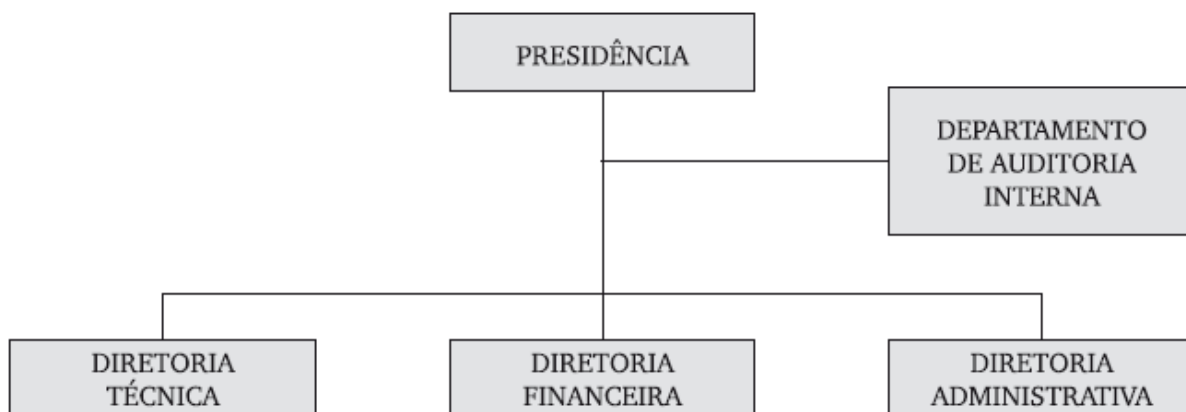
3.1 Auditoria Interna

Com o crescimento dos negócios, surge a necessidade de a empresa estar em conformidade com as normas e procedimentos internos e o gestor não pode supervisionar detalhadamente todos os processos da empresa para identificar se estão em conformidade. Neste viés, a auditoria interna acompanha as atividades desenvolvidas, visa identificar as não conformidades, além de analisar e detectar falhas, trabalho feito com ênfase na eficiência, eficácia e confiabilidade das informações.

Conforme a NBC T 12, a auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos cujo objetivo é examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.

O auditor interno precisa ter sua parcial independência preservada. Assim, mesmo integrando a empresa, não deve ser subordinado do trabalho que executará e também não pode desenvolver atividades que possam vir a auditar.

FIGURA 2 - ESTRUTURA ORGANIZACIONAL E DEPARTAMENTO DE AUDITORIA



Fonte: Almeida (2017, p. 5).

Conforme Crepaldi (2016, p.69), a auditoria interna “tem por objetivo examinar integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”. Assim, a administração também determina os objetivos da auditoria interna e auxilia a empresa por meio da sua abordagem sistemática na avaliação e melhoria dos processos (Ribeiro, 2013).

Seus objetivos variam de acordo com as características da empresa na qual o setor de auditoria está presente. Conforme o item A3 da NBC TA 610, a função de auditoria interna podem incluir um ou mais dos itens a seguir:

Monitoramento do controle interno: a função de auditoria interna pode receber responsabilidades específicas de revisão dos controles, monitoramento de sua operação e recomendação de melhorias nos mesmos;

Exame das informações contábeis e operacionais: a função de auditoria interna pode ser responsável por revisar os meios usados para identificar, mensurar, classificar e reportar informações contábeis e operacionais e fazer indagações específicas sobre itens individuais, incluindo o teste detalhado de transações, saldos e procedimentos;

Revisão das atividades operacionais: a função de auditoria interna pode ser responsável por revisar a economia, eficiência e eficácia das atividades operacionais, incluindo as atividades não financeiras de uma entidade;

Revisão da conformidade com leis e regulamentos: a função de auditoria interna pode ser responsável por revisar a conformidade com leis, regulamentos e outros requerimentos externos e com políticas e normas da administração e outros requerimentos internos;

Gestão de risco: a função de auditoria interna pode auxiliar a organização mediante a identificação e avaliação das exposições significativas a riscos e a contribuição para a melhoria da gestão de risco e dos sistemas de controle;

Governança: a função de auditoria interna pode avaliar o processo de governança quanto à realização de seus objetivos de ética e valores, administração de desempenho e prestação de contas, comunicando informações sobre risco e controle para as áreas apropriadas da organização, e da eficácia da comunicação entre as pessoas responsáveis pela governança, os auditores internos e independentes e a administração.

QUADRO 1 - A AUDITORIA INTERNA APRESENTA COMO REQUISITOS DA FUNÇÃO DE AUDITORIA INTERNA A OBJETIVIDADE, A COMPETÊNCIA TÉCNICA, ZELO PROFISSIONAL E COMUNICAÇÃO.

Executor	Funcionário da empresa
Isenção para informação externa	Menor, quando comparada com a auditoria externa
Objetivo principal	Prevenção e detecção de falhas nos controles internos
Resultado do trabalho	Relatório de recomendações
Cliente do serviço	Em linhas gerais, alta administração e diretorias/gerências
Sigilo	Sim
Frequência	Permanente
Detalhamento da análise	Alto

Fonte: Lins (2017, p. 5).

Ao final da auditoria, é preparado o relatório final destinado à alta administração ou à governança, que deve ser claro, objetivo e imparcial.

3.2 Auditoria Externa

Com o avanço do mercado, acirrada concorrência e muito outros fatores do ambiente de negócios, se teve a necessidade de captar recursos de terceiros. Assim, passou a ser imprescindível a confiança de que as informações prestadas pelas organizações fossem confiáveis, o que fez surgir a necessidade de que um profissional independente da empresa e com elevada capacidade técnica examinasse as demonstrações contábeis e emitisse opinião sobre elas.

De acordo com Crepaldi (2016, p. 79),

a auditoria externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviços. Os testes e indagações se espalham por onde haja necessidade de levantar questões elucidativas para conclusão do trabalho ajustado (Crepaldi, 2016, p. 79).

De modo geral, o objetivo da auditoria externa é aumentar o grau de confiança das demonstrações contábeis verificadas e emitir um relatório declarando se elas estão em conformidade com as normas e regulamentos aplicáveis. Tal trabalho deve ser realizado por profissional independente da empresa, sem qualquer relação empregatícia, registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

O objetivo da auditoria externa é “o processo pelo qual o auditor se certifica de que as demonstrações financeiras representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa” (Crepaldi, 2016, p. 79).

QUADRO 2 - CARACTERÍSTICAS GERAIS DA AUDITORIA EXTERNA

Executor	Funcionário da empresa de auditoria independente
Isenção para informação externa	Maior, quando comparada com a auditoria interna
Objetivo principal	Exame das DCs com evidenciação da adequação dos números apresentados pela empresa auditada na data do balanço através do relatório
Resultado do trabalho	Emissão de relatório
Ciente do serviço	Empresa contratante, na figura do Conselho de Administração ou Presidência da empresa
Sigilo	Sim para o Wps; não para o relatório
Frequência	Periódica
Detalhamento da análise	Baixo

Fonte: Lins (2017, p. 11).

Perez Jr (2012, p. 3) discorre que “o objeto da auditoria é a descoberta de erros e fraudes, para proteção da empresa contra eles e contra multas fiscais, como também a produção de informes a respeito da confiabilidade”. Outro aspecto fundamental para o exercício da auditoria externa é a independência.

Vamos fazer uma comparação entre a auditoria interna e externa para observar suas diferenças, a começar pelo profissional de auditoria, considerando que na auditoria interna o auditor integra o quadro de funcionários da empresa, ao passo que na auditoria externa é auditor independente, ou seja, as funções da auditoria externa são executadas somente por auditores independentes.

QUADRO 3 - DIFERENÇAS ENTRE AUDITORIA EXTERNA E AUDITORIA INTERNA

Elementos	Auditoria Externa	Auditoria Interna
Sujeito	Profissional independente	Auditor interno (funcionário da empresa)
Ação e objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: Crepaldi (2016, p.81).

A maior diferença está no aspecto da independência, já que o auditor interno faz parte do quadro de funcionários da organização auditada.

AUDITORIA NA ÁREA GOVERNAMENTAL: AUDITORIA DE GESTÃO, DE PROGRAMAS; OPERACIONAL; CONTÁBIL; DE SISTEMA E ESPECIAL

Vimos que a auditoria confere um grau de confiança às informações contábeis, além de servir como uma ferramenta para a gestão, auxiliando quanto ao controle das operações. Do mesmo modo, no setor público, a auditoria é uma técnica importante no desempenho das funções atribuídas aos servidores. Conforme a Instrução Normativa nº 1/2001 da Secretaria Federal de Controle, a auditoria é definida como:

o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

No Brasil, a auditoria governamental está respaldada na Lei n.º 4.728/1965 (BRASIL, 1965), que normatiza o mercado financeiro e estabelece a obrigatoriedade da auditoria governamental no Brasil. A finalidade da auditoria governamental é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das entidades da administração pública.

Desse modo, de acordo com Peter (2014), a auditoria, para cumprir sua finalidade, deve seguir e observar os seguintes aspectos:

- Cumprir normas e regulamentos;
- Executar os programas de governo;
- Os órgãos e entidades devem cumprir os princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle;
- Exame e avaliação das transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da Administração Direta e entidades supervisionadas;
- Verificação e avaliação dos sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da Administração Direta e entidades supervisionadas.

Recapitulando, a auditoria governamental é um ramo de especialização da auditoria com ênfase na Administração Pública. De acordo com a Normativa n.º 1/2001 da Secretaria Federal de Controle, ela é classificada em:

I - Auditoria de Avaliação da Gestão: objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

- exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas;
- exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;
- verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil;
- verificação do cumprimento da legislação pertinente;
- avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos.

II - Auditoria de Acompanhamento da Gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, para se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional;

III - Auditoria Contábil: compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-fi-

nanceira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas;

IV - Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial;

V - Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classifica-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Caro (a) aluno (a), nesta unidade debatemos sobre diversos assuntos que compõem a auditoria. Também apresentamos pontos cruciais para o desenvolvimento da auditoria, complementando o que foi estudado na unidade anterior. Perceba que, após os conteúdos abordados aqui, você passou a deter um percentual de conhecimento técnico considerável. Lembra-se que um dos aspectos das normas relativas à pessoa do auditor é a competência técnico-profissional?

No controle de qualidade, é preciso obter segurança razoável que as normas profissionais, normas técnicas, as exigências legais e regulatórias aplicáveis são cumpridas e os relatórios emitidos são apropriados às circunstâncias.

É responsabilidade do sócio encarregado a qualidade de todos os serviços de auditoria, informações que auxiliam o sócio encarregado a decidir sobre um cliente novo, sobre dar continuidade a um trabalho, se a sua equipe é competente e possui recursos e tempo para executar o trabalho.

Além disso, nos aprofundamos às normas relativas à pessoa do auditor, à execução do trabalho, ao parecer e meios de prova e aos atributos que compõem cada norma. Assim, quando, no trabalho, forem mencionadas normas relativas à execução do trabalho, você saberá que essas normas versam sobre o planejamento, a relevância e os riscos de auditoria. Prezado aluno (a), lembrando que as normas direcionam o trabalho de auditoria.

Também classificamos a auditoria interna e externa, cada uma com suas funções e objetivos e o que as diferenciam, o grau de independência e o produto final do serviço de auditoria. Em suma, o objetivo desse tópico foi promover a reflexão sobre as nuances de cada tipo de auditoria e conforme colocadas em prática.

Por fim, explanamos sobre a auditoria governamental, tão necessária nos momentos de enfrentamento da corrupção, por apresentar foco na legalidade e legitimidade.

LEITURA COMPLEMENTAR

A Auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU) avaliou quais órgãos públicos estão mais suscetíveis à fraude e corrupção. O trabalho analisou se os sistemas de controles dos órgãos do Executivo são compatíveis com os seus poderes econômico e regulatório. Nas 38 unidades com maior poder econômico, por exemplo, os sistemas de controle são considerados “frágeis”. Juntas, elas gerenciam 216 bilhões de reais.

A corrupção no país atinge 2,3 por cento do Produto Interno Bruto (PIB), conforme a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp). Dois em cada cinco executivos pagam propina ao prestar serviços ou negociar com poder público, segundo a Transparência Internacional. Para a ONU, esquemas de corrupção causam perdas de 200 bilhões de reais por ano no Brasil.

O TCU propôs uma série de comunicações, recomendações e determinações aos órgãos auditados. A auditoria levou três critérios em consideração: o poder econômico (total de recursos disponível para contratação de bens e serviços), o poder de regulação (poder de autorizar e fiscalizar os recursos e seus impactos) e a robustez dos sistemas de controle contra fraude e corrupção.

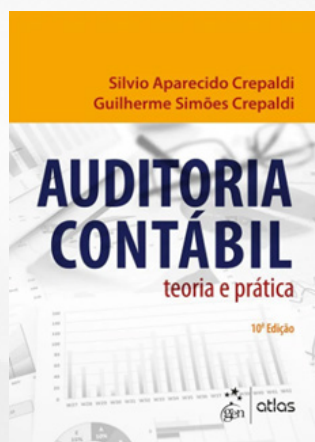
“A maioria das instituições do Poder Executivo com maiores poderes econômico e de regulação declararam que não adotam sistematicamente gestão de riscos de modo a prevenir casos de fraude e corrupção”, alerta o Tribunal de Contas da União.

Segundo o TCU, “as estatais possuem os melhores níveis de controle devido, em tese, à sua aproximação com o mercado privado, que leva à criação de políticas de *accountability* (prestação de contas) ”.

“Os maiores níveis de controle foram verificados nas estatais, que, por sua própria natureza e pelo mercado ao qual estão inseridas, são mais demandadas a desenvolver esses controles”, avalia o tribunal. O levantamento constatou a “inexistência de critérios objetivos ou exigências específicas de padrões éticos para ocupantes de cargos comissionados”.

Fonte: Paulo Roberto Netto.

MATERIAL COMPLEMENTAR

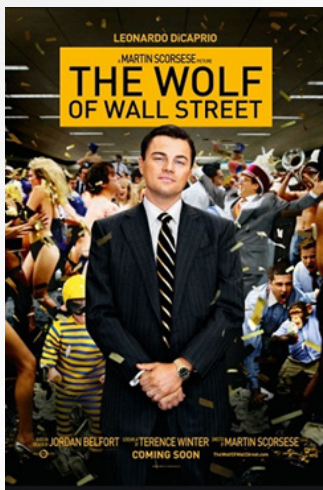


- **LIVRO**

- **Título:** Auditoria contábil, teoria e prática;

- **Editora:** Atlas;

- **Sinopse:** o livro visa demonstrar a Auditoria como levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade, de forma prática e de fácil compreensão para sua aplicação no dia a dia dos contadores, auditores, controllers e demais interessados. Ao longo do texto, mostra que a Auditoria é uma técnica que objetiva obter elementos de convicção que permitem julgar se os registros foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. Livro-texto para a disciplina Auditoria dos cursos de graduação e pós-graduação em Ciências Contábeis, Administração de Empresas, Ciências Econômicas e Análise de Sistemas de Informação. Por ser atual, prático e objetivo, é um manual de consulta para contadores, administradores, economistas e analistas de sistemas, bem como para empresários e, principalmente, para os gerentes de auditoria envolvidos no processo de formação e treinamento de auditores.



- **FILME/VÍDEO**

- **Título:** O Lobo de Wall Street;

- **Ano:** 2013;

- **Sinopse:** durante seis meses, Jordan Belfort (Leonardo DiCaprio) trabalhou duro em uma corretora de Wall Street, seguindo os ensinamentos de seu mentor Mark Hanna (Matthew McConaughey). Quando finalmente consegue ser contratado como corretor da firma, acontece o Black Monday, que faz com que as bolsas de vários países caiam repentinamente. Sem emprego e bastante ambicioso, ele acaba trabalhando para uma empresa de fundo de quintal que lida com papéis de baixo valor, que não estão na bolsa de valores. É lá que Belfort tem a ideia de montar uma empresa focada neste tipo de negócio, cujas vendas são de valores mais baixos, mas, em compensação, o retorno para o corretor é bem mais vantajoso. Ao lado de Donnie (Jonah Hill) e outros amigos dos velhos tempos, ele cria a Stratton Oakmont, uma empresa que faz com que todos enriqueçam rapidamente e, também, levem uma vida dedicada ao prazer.

3

UNIDADE O PLANO DE AUDITORIA E PROCEDIMENTOS

Professora Me. Maria Angélica Silva Costa



PLANO DE ESTUDO

Plano de Estudos

- Desenvolvimento do plano de auditoria;
- Testes de auditoria;
- Procedimentos de auditoria;
- Auditoria em áreas específicas das demonstrações contábeis.

Objetivos da Aprendizagem

- Conceituar e conhecer sobre o desenvolvimento do plano de auditoria;
- Compreender os tipos de testes de auditoria;
- Especificar e entender sobre os procedimentos aplicados na auditoria;
- Conhecer sobre a auditoria das disponibilidades, contas a receber, estoques, investimentos, imobilizado, fornecedores, seguros, folha de pagamento, patrimônio líquido e contas de resultado.

INTRODUÇÃO

Caro (a) aluno (a), aprofundaremos, nesta unidade, os assuntos mais técnicos da auditoria. Para se obter sucesso no trabalho, é necessário fazer um planejamento e é assim que funciona também na auditoria.

No primeiro tópico desta unidade, abordemos o desenvolvimento o plano de auditoria. A etapa do planejamento requer empenho e atenção por parte do auditor, visto que é quando se estabelece como a auditoria será feita, quais procedimentos serão utilizados, bem como as contas, as comprovações e os documentos que serão examinados.

O planejamento é uma estratégia global que direciona o trabalho do auditor de forma estratégica e eficiente, ou seja, espera-se que, através dele, se utilize menos tempo e menos recursos, mas que se obtenha os melhores resultados. Para isso, o auditor deve ter conhecimento das práticas contábeis, dos sistemas de informações e dos sistemas de controle interno da entidade, além de ter ciência dos riscos e cumprir os prazos estabelecidos.

O auditor, ao término do trabalho, emite um relatório de opinião, sendo necessário, para sustentar esse relatório, ter provas e evidências de auditoria, sendo os testes auxiliares na coleta de evidências. Os testes de auditoria são substantivos, de observância, revisão analítica, superavaliação e subavaliação, ferramentas para a auditoria na identificação dos fatos e evidências sobre a conformidade e credibilidade das demonstrações contábeis.

Os procedimentos de auditoria visam reduzir os riscos de o auditor emitir uma opinião sobre as demonstrações que contenha distorções significativas. Fundamentais para execução da auditoria e no levantamento das provas, os procedimentos consistem em inspeção, observação, investigação, confirmação, cálculo, procedimentos analíticos e oportunidade.

Por fim, é de extrema importância estudarmos a auditoria em áreas específicas das contas, observar qual o objetivo ao realizar a auditoria em disponibilidades, contas a receber, estoques, investimentos, imobilizado, fornecedores, seguros, folha de pagamento, patrimônio líquido e contas de resultado, pois cada grupo de conta tem especificidades e também qual técnica é possível e adequada de ser aplicada.

DESENVOLVIMENTO DO PLANO DE AUDITORIA

Essa etapa do trabalho de auditoria requer muita atenção. Trata-se de uma fase que apresenta certo nível de dificuldade, pois é nesse momento que o auditor define o que será realizado e como será feito, bem como os meios para se alcançar os objetivos da auditoria. Planejar significa definir, de forma antecipada, o objetivo que deseja alcançar e a forma através da qual alcançar isso.

Neste viés, conforme Ribeiro (2013, p. 132), “o planejamento de auditoria consiste na definição de estratégia global para o trabalho e para o desenvolvimento do plano de auditoria”. De acordo com Attie (2013, p. 25).

o planejamento é o alicerce sobre o qual todo trabalho deve ser fundamentado e funciona como um mapa estrategicamente montado para atingir o alvo. A montagem do planejamento objetiva percorrer uma estrada predeterminada, num rumo identificado, estabelecido e analisado (Attie, 20013, p. 25).

A norma que trata sobre o planejamento de auditoria é NBC TA 300, a qual apresenta diversos aspectos, alguns dos quais vamos nos aprofundar.

Quando o planejamento de auditoria é adequado, propicia diversos benefícios para o serviço de auditoria das demonstrações contábeis. Dentre eles, podemos citar, conforme exposto pela NBC TA 300: ajudar o auditor a dedicar atenção para as áreas importantes, identificar e resolver possíveis problemas em tem hábil, executar a auditoria de forma eficiente, orientar para seleção da equipe de trabalho, auxiliar na supervisão, direção da equipe e revisão do próprio trabalho, dentre outros.

Além do sócio, no planejamento também é necessário o envolvimento dos membros-chave da equipe de trabalho, incluindo experiência e ponto de vista, com o intuito de aprimorar a eficácia e eficiência do planejamento. Antes de iniciar o planejamento, o auditor deve realizar as atividades que incluem o controle de qualidade de auditoria, avaliar a conformidade com os requisitos éticos e estabelecer a concordância com os termos de trabalho. Realizar essas atividades possibilita que o auditor identifique, por exemplo, se possui independência e capacidade para realizar o trabalho e que não há problemas de integridade da administração que possam impactar na continuação do trabalho.

1.1 Estratégia Global

Ao estabelecer a estratégia global, conforme a NBC T11, o planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- b) o 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 de auditoria a serem aplicados;
- e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- f) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- g) a natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e
- h) a necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

Percebe-se que o auditor deve ter bastante conhecimento relacionado a empresa que irá realizar o trabalho, conhecimento sobre os fatores econômicos, da legislação aplicável, das práticas operacionais (Crepaldi, 2016).

A estratégia global possibilita ao auditor verificar os recursos que serão alocados, como, por exemplo, os membros da equipe com experiência apropriada para áreas de alto risco ou o número de membros da equipe para observar as contagens de estoque em locais importantes, assim como em que período alocar esses recursos e como são gerenciados, direcionados e supervisionados.

A definição da estratégia global e o detalhamento do plano de auditoria não indi-

cam serem processos isolados ou sequenciais: eles estão relacionados e a alteração em um modifica o outro. O auditor tem por dever documentar o planejamento geral e elaborar programas de trabalho por escrito, além de, quando necessário, detalhar os procedimentos aplicados, bem como revisar e atualizar o planejamento e os programas de trabalho sempre que novos fatos assim solicitem.

Os principais objetivos, de acordo com a NBC T11.07 do Planejamento de auditoria, incluem obter conhecimentos das atividades da entidade, com o intuito de reconhecer aquilo que afetam as demonstrações contábeis, cumprir os serviços dentro do prazo estabelecido, garantir determinada atenção às áreas e valores relevantes nas demonstrações contábeis, identificar problemas potenciais, identificar legislação aplicável à entidade e estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados, em consonância com os termos da proposta de serviço.

Assim, Lins (2017, p. 235) elucida sobre o objetivo do plano de auditoria:

O objetivo precípua do planejamento é determinar os riscos da auditoria e a extensão dos exames a serem efetuados no campo. O grau de confiança nos controles internos e sistema de informação será o pilar de todo o trabalho de campo. Erros ou omissões cometidos nessa fase podem acarretar sérias consequências nos trabalhos e nos resultados da auditoria (Lins, p. 235).



Um planejamento mal elaborado pode comprometer todo o trabalho da auditoria, em alguns casos, de forma irreversível e danosa para empresa de auditoria, notadamente quando se trata da avaliação dos riscos (Lins, 2017, p. 237).

1.2 Sistema de Informações

Um dos aspectos avaliados no processo de planejamento é o sistema de informação da entidade. Desse modo, segundo Crepaldi (2016, p. 540), “os controles de sistema de informação referem-se ao controle obtido mediante a prestação de informações aos níveis adequados da administração”.

A direção da empresa não consegue estar presente em todos os setores, verificando todas as informações de vários níveis dentro da entidade. Diante disso, o sistema de

informação se apresenta como uma oportunidade de mitigar essa lacuna e fornecer informações de qualidade que auxiliam na tomada de decisão.

Portanto, o sistema de informação é uma fase imprescindível do planejamento, pois impacta na aceitação do serviço, no escopo e nos procedimentos necessários para realizar o trabalho. Se o sistema de informação não compreender os requisitos mínimos para eficiência e eficácia, o auditor pode recusar o trabalho, pois a falta de confiabilidade no sistema de informação pode acarretar riscos inerentes à auditoria.

É muito presente nos negócios o sistema de processamento de dados, sendo que as informações importantes circulam por meio da rede, tanto internas quanto externas (Lins, 2017). O planejamento da auditoria no ambiente de planejamento eletrônico de dados deve considerar:

- a) o volume de transações da entidade;
- b) as entradas de dados nos sistemas que determinam múltiplas transações, registradas de forma simultânea, especialmente nos registros contábeis, as quais não podem ser validadas independentemente; e
- c) as transações da entidade intercambiadas eletronicamente com outras entidades.

Conforme a NBC T11, para examinar os sistemas de informações, deve ser incluído no programa de trabalho o exame da segurança dos sistemas utilizados, o exame da estrutura e confiabilidade dos sistemas para o controle e gerenciamento das atividades e o grau de integração dos sistemas.

1.3 Avaliação dos Controles Internos

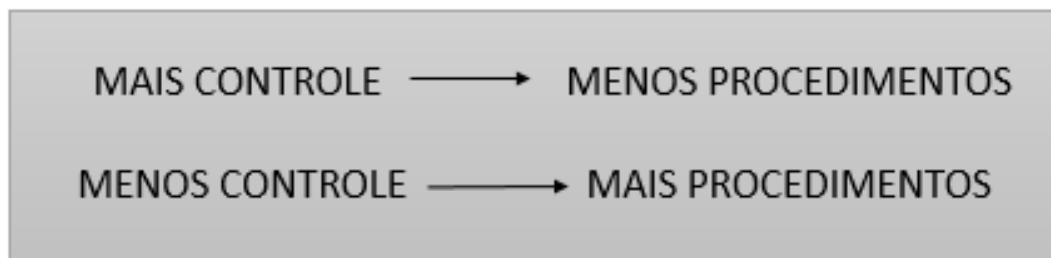
Os controles internos são objetos de exame da auditoria e são importantes para a organização em relação à eficiência e grau de confiabilidade do registro das transações e possíveis ocorrências em erros ou fraudes. O controle interno pode ser definido, segundo Lins (2017, p. 240), como:

um processo integrado e operado pela empresa como um todo, com a intenção de fornecer razoável segurança tanto às atividades administrativas quanto às operacionais, de forma a diminuir as possibilidades de desvios de ativos, desobediência às normas internas, bem como de erros não intencionais (Lins, 2017, p. 240).

Por meio do levantamento do controle interno, deve-se obter as práticas e procedimentos utilizados na empresa e não aqueles que julgar adequados (Attie, 2018). Tendo por

base o sistema de controle interno, é que o auditor pode determinar a extensão dos exames que realizará. Como exemplo, se a empresa apresentar um bom controle interno, que garante eficácia, eficiência e confiabilidade dos registros contábeis, o auditor poderá aplicar menos exames para apoiar sua opinião expressa ao final da auditoria.

FIGURA 1 - CONTROLE X PROCEDIMENTOS



Fonte: Araújo e Arruda (2012, p. 65).

A avaliação do controle interno, conforme exposto por Almeida (2017, p. 62), inclui:

- Determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- Verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- Analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- Emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa (Almeida, 2017, p. 62).

Ao realizar a avaliação do controle interno, o auditor busca verificar, conhecer e entender os processos e métodos estipulados e, a um certo nível, se assegurar de que os controles internos estão sendo utilizados e funcionam conforme previstos. Na revisão e avaliação dos controles internos, pode-se utilizar como procedimentos o **memorando** (descrição do processo de um ciclo de transações indicando os pontos fortes e fracos), o **questionário** (*checklist* com questões sobre o funcionamento do ciclo de transação) e **fluxograma** (diagrama do fluxo de procedimentos, documentos e informações) (Araújo; Arruda, 2012).

Além dos procedimentos utilizados para a avaliação do controle interno, empregam-se os princípios de controle interno e a experiência do profissional de auditoria. Desse modo, a utilização de todos esses elementos acarretará opinião do auditor quanto a eficiência e eficácia dos controles internos verificados, servindo de base para julgar o grau de confiança e para determinar quais procedimentos serão necessários na aplicação da auditoria (Attie, 2018).

1.4 Risco de Auditoria

O risco está relacionado a possibilidade de o auditor emitir um relatório de opinião inadequado sobre as demonstrações contábeis. Conforme a NBC TA 315, o auditor tem por objetivo identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, não importando se foram causados por fraude ou erro. Ele deve avaliar no nível da demonstração contábil e das afirmações, pelo entendimento da entidade e do ambiente que está inserido, assim como deve incluir o controle interno, dando suporte para a fase de planejamento e como responder aos riscos identificados de distorção relevante.

Assim, de acordo com a NBC T11, a análise dos riscos de auditoria deve considerar a relevância em dois níveis:

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

Há três tipos de riscos na auditoria: Risco Inerente, Risco de Controle e Risco de Detecção. É necessário, antes de apresentarmos o conceito de cada risco, compreendermos algumas definições apresentadas pela NBC TA 200 (2016):

Risco de distorção relevante: é o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria.

Distorção: Distorção é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de uma demonstração contábil relatada e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que é exigida para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. As distorções podem originar-se de erro ou fraude (NBC TA 200, 2016).

1.4.1 Risco inerente

É o relacionado a atividade da empresa, influenciado pela natureza das contas e transações que a empresa possui conforme o ramo da atividade que faz parte. Ribeiro (2017, p. 133) define como sendo

a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados (Ribeiro, 2017, p. 133).

Para valores de contas derivados de estimativas contábeis que ficam sujeitas às incertezas da estimativa, por exemplo, o risco inerente pode ser alto.

1.4.2 Risco de controle

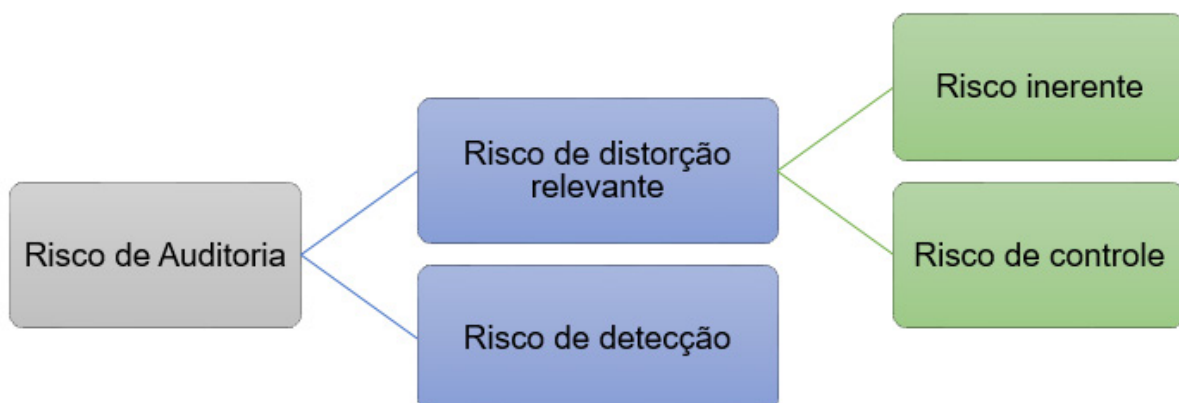
Já discutimos a avaliação do controle interno e a sua importância. Porém, aqui apresenta-se o risco de o controle interno da empresa não ser eficaz, o que pode ocasionar na incapacidade de o sistema de controle interno detectar erros e falhas relevantes. Conforme Perez Jr. (2012, p. 49), o risco de controle é “o risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte em tempo hábil erros, ou irregularidades relevantes”.

1.4.3 Risco de detecção

O risco de detecção está relacionado diretamente à execução do trabalho do auditor. É o risco de não identificar na prática dos procedimentos executados, tais como coleta de provas, testes, distorções importantes de forma individual ou em conjunto com outras distorções. Assim, conforme Perez Jr. (2012, p. 49), o risco de detecção expõe que “como nosso exame é efetuado em base de testes, é o risco de não descobrirmos eventuais erros ou irregularidades relevantes”.

Recapitulando sobre os riscos segue figura 2:

FIGURA 2 - RISCOS DE AUDITORIA



Fonte: NBC TA 200 (2016).

Os riscos de auditoria são sobre os riscos de distorção relevante e de detecção, sendo os riscos de distorção referentes às especificidades das demonstrações contábeis e os de detecção referentes aos procedimentos aplicados pelo auditor.

1.5 Programa de Auditoria

Também executado antes de iniciar o trabalho de auditoria, deve-se fazer programas, pois serão utilizados para executar os trabalhos de auditoria, como um plano para áreas específicas.

Attie (2018, p. 651) define que o programa de auditoria “é um rol de medidas de verificação a serem aplicadas, expostas de forma tal que as inter-relações de um procedimento com outro estejam claramente demonstradas”. Apresenta como vantagem os seguintes aspectos:

- estabelecer a forma adequada de realização dos trabalhos;
- as considerações feitas pelo auditor para a determinação de seu trabalho;
- controlar o tempo despendido na realização do trabalho;
- a sequência lógica de realização do trabalho; e
- evidência dos trabalhos e quaisquer modificações ocorridas em relação ao original (Attie, 2018, p. 651).

O programa de auditoria deve ser escrito ou registrado para que fique claro e facilite o entendimento sobre os procedimentos de auditoria aplicados, bem como direcione de forma adequada os trabalhos que serão executados. Também é necessário que o detalhamento possua clareza sobre o que o auditor vai examinar na entidade, considerando o sistema contábil e de controle interno (Perez JR., 2012).

Quanto à fase de elaboração, Perez Jr. (2012, p. 122) a define em etapas:

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

É recomendado que a época mais propícia para fazer o programa seja na fase final do planejamento, pois já foi realizado o estudo sobre a empresa para se ter maior conhecimento do ramo de atividades e dos controles internos existentes.

Conforme Perez Jr. (2012, p. 123), o programa de auditoria varia de empresa para empresa, mas há alguns requisitos mínimos que devem estar presentes em qualquer programa:

- a) objetivo do trabalho;
- b) aspectos fundamentais de controles internos;
- c) procedimentos de auditoria e momento em que serão efetuados;
- d) extensão dos trabalhos que se considera necessária para que o auditor possa concluir sobre os mesmos.



SAIBA MAIS

O programa de auditoria é um procedimento importante no planejamento, que vai direcionar o trabalho do auditor. Um exemplo apresentado por Perez Jr. (2012) do programa de auditoria é o quadro abaixo, referente à venda:

Vendas e contas a receber Procedimentos a serem aplicados	Feito por	Data	Ref.:
Vista preliminar (testes do controle interno).			
Vendas			
1. Selecione notas fiscais para testes, fazendo referência ao memorando sobre extensão do exame. Descreva a base e o critério de seleção.			
2. Solicite os pedidos de venda correspondentes e confira a quantidade, preços, condições e aprovação.			
3. Solicite tabela de preços vigente na época e confira os preços faturados.			
4. Caso as condições de venda e os preços normais não tenham sido obedecidos, verifique a existência de aprovação por funcionário qualificado para tal.			
5. Verifique se os prazos de entrega foram obedecidos.			
6. Nos casos de produção por encomenda, verificar o orçamento do departamento de custos ou de projetos.			
7. Verifique o arquivo de cópias de pedidos não atendidos e investigue qualquer pedido pendente há tempo excessivo.			



TÓPICO

2

TESTES DE AUDITORIA

O auditor, ao final da auditoria, emite um relatório de opinião. Para isso, precisa coletar provas que sustentem sua opinião, obtidas por meio dos procedimentos de auditoria. Assim, as provas são obtidas através dos testes de auditoria. Os testes substantivos e de observância são complementares, sendo que o de observância verifica a conformidade da execução de determinado procedimento e o substantivo é sobre a veracidade dos dados apresentados pela empresa. Quanto a revisão analítica, ela é sobre o comportamento dos dados para verificar as não conformidades por discrepância e oscilação.

2.1 Testes Substantivos

Os testes substantivos envolvem a verificação mais profunda do exame da essência e validade das informações achadas. Abrangem as operações realizadas, contas e saldos, análises e adoção de procedimentos que dão segurança para opinião quanto ao que foi examinado (Crepaldi, 2016).

Os testes substantivos têm capacidade para obter:

competente e razoável evidência corroborativa de validade e propriedade do tratamento contábil das transações e saldos; e evidências que permitam detectar distorções materiais nas demonstrações financeiras. Os testes substantivos são todos os testes executados em auditoria, com exceção de testes de controles internos (Imoniana, 2018, p. 168).

Assim, os testes substantivos buscam identificar se os elementos patrimoniais indicados realmente existem, se os custos e despesas são justificáveis, documentos que

comprovem a existência dos saldos das demonstrações contábeis, a tempestividade das documentações e também a aplicação das normas e procedimentos técnicos na apuração e elaboração das demonstrações (Crepaldi, 2016).

Os testes substantivos também objetivam a correção de um ou mais pontos:

existência: se o componente patrimonial existe em certa data;

direitos e obrigações: se efetivamente existentes em certa data;

ocorrência: se a transação de fato ocorreu;

abrangência: se todas as transações estão registradas; e

mensuração, apresentação e divulgação: se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade (Crepaldi, 2016, p. 448).

Tais testes subdividem-se em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

Por exemplo, o auditor confirma com o banco o saldo disponível ao final do exercício ou inspeciona os documentos que comprovem o total de vendas realizadas durante o ano. O primeiro procedimento refere-se aos dados presentes no balanço patrimonial e o último se refere aos saldos da demonstração do resultado do exercício. Outro exemplo é quando se aplicam os testes substantivos, numa transação de registro de um empregado, para verificar se a contratação está em conformidade com as normas legais.

Aplicam-se, nos testes substantivos, os seguintes procedimentos:

exame físico, quando aplicável: estoques, imobilizado, instrumentos financeiros, etc.;

confirmação e circularização: caixa e banco, contas a receber, contas a pagar, contingências, entre outras formas de ocorrência ou existência de fatos;

conferência de cálculos: cálculos aritméticos;

exame da escrituração: composição de saldos, conciliações;

investigação minuciosa: com enfoque na fidedignidade do objeto auditado;

inquérito: formulação de perguntas e obtenção de respostas adequadas;

exame de registros auxiliares: visando comprovar o registro principal;

correlação das informações obtidas: relacionamento harmônico das partidas dobradas (Imoniana, 2018, p. 170).

2.2 Teste de Observância

Os testes de observância verificam se os procedimentos internos que a empresa utiliza estão de fato sendo aplicados pelos funcionários. A priori, verificam a confiabilidade dos mecanismos de controle.

Crepaldi (2016, p. 446) define que:

Os testes de observância são os procedimentos empregados pelo auditor, a fim de determinar se cumprem corretamente certos procedimentos de controle interno, estabelecidos pelo sistema da empresa. Às vezes chamados “testes de procedimentos”, destinam-se a provar a credibilidade dos procedimentos de controle da empresa, e não o registro correto das transações (Crepaldi, 2016, p. 446).

Tais testes podem facilitar a aplicação do trabalho de auditoria, dado que decorre da experiência do profissional de auditoria, do conhecimento e pode aplicar na avaliação do controle interno objeto do exame. Assim, de acordo com a NBC T 12, os testes de observância visam a obtenção de uma razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da Entidade.

Ao aplicar os testes de observância, o auditor deve identificar todos os fatos e operações durante a análise e também verificar a existência, a efetividade e a continuidade dos controles internos.

No primeiro momento do teste de observância, o auditor entrevista os funcionários a fim de obter informações de como as coisas acontecem de fato na empresa. Feito isso, é preciso averiguar se o sistema funciona de maneira consistente com o que foi descrito pelos funcionários e identificar a natureza e quantidade de possíveis erros ocorridos na aplicação dos procedimentos de controle. Tudo isso é referente a eficiência do controle interno da empresa.

Posteriormente, a segunda etapa descrita por Crepaldi (2016, p. 447)

refere-se especificamente aos erros de processo que possam afetar as demonstrações contábeis. Agora o auditor está mais preocupado com o funcionamento efetivo do sistema de controles do que, propriamente, com sua estrutura (Crepaldi, 2016, p. 447).

2.3 Revisão Analítica

Se o auditor identificar erros ou alguma inconsistência nos controles internos que necessite de uma investigação mais minuciosa, deve aplicar a revisão analítica. Para Almeida (2017, p. 379), o objetivo da revisão analítica é “detectar e analisar situações anormais e significativas constatadas nas demonstrações contábeis, mais precisamente nas contas do balanço patrimonial e nas da demonstração do resultado do exercício”, ou seja, é verificar situações que fogem à normalidade das transações presentes nas demonstrações contábeis.

A revisão analítica engloba testes substantivos com análise e comparação de elementos econômico-financeiros, além de verificar, utilizando índices e indicadores, os valores relevantes (Crepaldi, 2016).

Compreende a revisão analítica os seguintes aspectos:

- o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;
- a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores;
- a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Também para a avaliação, o resultado dos testes deve analisar fatores quantitativos e qualitativos em todos os erros monetários materiais detectados, se o alcance da auditoria foi considerável e concluir que as demonstrações financeiras não estão materialmente incorretas (Imoniana, 2018).

1.4 Testes para Superavaliação e Subavaliação

Podem ocorrer inconsistências nos saldos do balanço patrimonial e na demonstração do resultado do exercício, onde os saldos podem estar avaliados para mais ou para menos. Por conta disso, as contas da contabilidade devem ser testadas quanto a superavaliação e subavaliação.

Quanto ao teste de superavaliação, o auditor deve iniciar do valor encontrado na razão geral para o documento que dá suporte à transação.

FIGURA 3 - TESTE DE SUPERAVALIAÇÃO

Razão geral → registro final → registro intermediário → registro inicial → documento

Fonte: Crepaldi (2016, p. 455).

De acordo com Crepaldi (2016, p. 456), os documentos básicos para o teste de superavaliação são:

- conferir a soma da conta da razão geral;
- selecionar débito e conferir seu valor com o valor total do registro final;
- conferir a soma do registro final;
- selecionar parcela no registro final e conferir seu valor com o valor total do registro intermediário;
- conferir a soma do registro intermediário;
- selecionar parcela no registro intermediário e conferir seu valor com o valor total do registro inicial;
- conferir a soma do registro inicial;
- selecionar parcela no registro inicial e conferir seu valor com a documentação comprobatória (Crepaldi, 2016, p. 456).

Esse procedimento de teste de superavaliação tem por objetivos detectar a superavaliação de débitos, verificar se faltam documentos ou são inválidos, identificar se a soma dos registros está maior e transporte a maior dos documentos para o registro inicial (Crepaldi, 2016).

Quanto ao teste de subavaliação, o processo do teste inicial do documento para a razão geral, o fluxo é contrário ao processo da superavaliação e, conforme Crepaldi (2016, p. 456), os procedimentos básicos são:

- selecionar e inspecionar o documento suporte;
- verificar a inclusão do valor do documento no registro inicial;
- conferir a soma do registro inicial;
- verificar a inclusão do valor total do registro inicial no registro intermediário;
- conferir a soma do registro intermediário;
- verificar a inclusão do valor total do registro final na razão geral;
- conferir a soma da razão geral (Crepaldi, 2016, p. 456).

O objetivo da subavaliação é encontrar subavaliação de créditos que podem ser subavaliados pela não inclusão do documento, também quando a soma na razão é menor e transporte a menor do valor do documento para o registro inicial e do valor de um registro para outro ou para a razão geral (Crepaldi, 2016).

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

As técnicas de auditoria têm por objetivo a coleta de provas que dão suporte para a opinião emitida pelo auditor e para verificar se os procedimentos realizados pela entidade condizem com as normas, legislações e regulamentos. Então, sempre haverá uma técnica adequada para avaliar a eficiência e a eficácia das operações da gestão, cabe ao auditor escolher a melhor técnica, conforme a avaliação, para não perder tempo e nem recursos na auditoria.

Para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que possa fundamentar sua opinião, o auditor deve definir e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados de acordo com a extensão dos trabalhos e as circunstâncias encontradas em cada situação (Ribeiro, 2013, p. 169).

Antes de prosseguirmos, entendamos melhor o que vem a ser evidências de auditoria que, segundo a NBC TA 500, compreendem às informações utilizadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamentam a sua opinião.

Desse modo, os procedimentos de auditoria são aplicados a fim de identificar evidências de auditoria. Esses procedimentos são conhecidos como técnicas de auditoria e são: inspeção, observação, investigação, confirmação, cálculo e procedimentos analíticos.

3.1 Inspeção

A inspeção é um procedimento de auditoria que implica na averiguação dos documentos em papel ou eletrônicos, internos ou externos, ou também o exame físico de ativos.

Segundo Crepaldi (2016, p. 443) o auditor deve verificar se:

- o documento é legítimo e autêntico;
- refere-se realmente à operação escriturada;
- a operação corresponde aos objetivos da empresa;
- o documento está corretamente preenchido, inclusive quanto a datas, destinatário, cálculos e outros dados intrínsecos;
- o registro das operações é adequado em função da documentação examinada e se está refletida contabilmente em contas apropriadas (Crepaldi, 2016, p. 443).

A inspeção verifica documentos tanto internos quanto externos. Os internos são produzidos pela própria empresa e os externos são providos por terceiros à empresa comprovando alguma transação. Esses documentos embasam as contas contábeis e o auditor faz a verificação para se certificar de sua veracidade: por exemplo, não serem notas fiscais falsas que justificariam os valores de despesa e assim diminuíssem a base de cálculos dos impostos.

A inspeção física é o procedimento (ação) que possibilita ao auditor testar e verificar não só a existência física ou a qualidade de bens corpóreos, como também constatar se as quantidades e os valores informados no Balanço Patrimonial ou em outras demonstrações contábeis correspondem à realidade (Ribeiro, 2013, p. 173).

Ao abordar sobre inspeção física, logo é associada a contagem do inventário de materiais. Porém, o auditor não vai contar novamente todo o estoque, por exemplo, mas vai aplicar teste de amostragem para verificar a existência dos itens, bem como analisar também se os valores estão em conformidades com as normas da empresa e legislação legal (Ribeiro, 2013).

3.2 Observação

A observação, como a própria nomenclatura indica, é um procedimento executado por outros. De acordo com a NBC TA 500, apresenta, como exemplo, a observação pelo auditor da contagem do estoque pelos empregados da entidade ou da execução de atividades de controle.

Na aplicação da técnica de observação, o auditor pode identificar erros, problemas ou deficiências. Tais resultados dependem da experiência e conhecimento do auditor. A observação é um procedimento que requer senso crítico do auditor que realiza o exame, sendo que ter essa habilidade crítica é um diferencial das outras funções da profissão contábil (Attie, 2018).

Attie (2018, p. 270) apresenta alguns exemplos de observação, que são:

- observação de despesas consideradas disponível;
- observação de itens de movimentação morosa ou obsoletos durante a contagem de estoques;
- observação quanto à uniformidade de obediência aos princípios de contabilidade;
- observação quanto à correta classificação contábil;
- observação de passivos não registrados.

3.3 Investigação

A técnica de investigação é o exame aprofundadamente do que está sendo auditado. Pode examinar profundamente, por exemplo, um documento, uma informação, examinar setores e órgãos e tem por finalidade verificar se o objeto sob análise é fidedigno. Para isso, o auditor deve ter bastante conhecimento, fiscais e contábeis, para determinar qualquer anormalidade. O auditor deve aplicar essa técnica em tudo que for examinar (Attie, 2018).

Assim exposto por Ribeiro (2013), pode haver algumas formas de investigar, sendo:

- **Investigar para frente**, iniciando, por exemplo, com o pedido de venda, acompanhando o processo até a entrega no cliente;
- **Investigar para trás**, investigando do sentido oposto, iniciando técnica da expedição do produto para o pedido de compra;
- **Livre deslocamento**, onde o auditor, de maneira aleatória, inicia em qualquer parte do processo a verificação.

Alguns exemplos da investigação, apresentados por Attie (2018, p. 267) são:

- exame minucioso de razoabilidade da provisão para crédito de liquidação duvidosa;
- exame detalhado dos relatórios de despesas de viagens;
- exame detalhado da documentação de compras/vendas;
- exame minucioso da conta de manutenção e reparos;
- exame minucioso dos pagamentos realizados (Attie, 2018, p. 267).

3.4 Confirmação

A confirmação, nomenclatura adotada pela NBC TA 500, também conhecida como circularização, é uma evidência de auditoria obtida pelo auditor como resposta escrita de terceiro ao auditor, em forma impressa, eletrônica ou em outra mídia. Se essa confirmação for de fora da empresa auditada, trata-se de uma confirmação externa.

Sempre quando a verificação física não for possível, o auditor pode utilizar a técnica de confirmação para a afirmação geralmente de valores de saldos das contas contábeis. Como cita Ribeiro (2013, p. 175),

as cartas para circularização, normalmente, são padronizadas e preparadas pelo auditor que as encaminha ao auditado para que as reproduza em três vias. É o próprio auditor que, após conferir as cartas devidamente reproduzidas e assinadas pelo auditado, encaminha duas vias ao cliente da auditada, arquivando a terceira via em seus papéis de trabalho, para se certificar de que os dados nelas contidos não sejam modificados (Ribeiro, 2013, p. 175).

A confirmação se dá de dois tipos: pode ser positiva ou negativa. A confirmação positiva é aquela em que o auditor, ao enviar, espera uma resposta que confirme ou não a situação objeto de exame, podendo também ser utilizado de duas formas:

Branco: quando não se colocam valores nos pedidos de confirmação;

Preto: quando utilizados saldos ou valores a serem confirmados na data-base, nos pedidos de confirmação (Attie, 2018, p. 263).

Já a confirmação negativa em que a resposta só ocorre em discordância da parte externa em relação à situação informada, ou seja, quem recebeu a carta só irá responder caso não esteja de acordo, por exemplo, com o valor do saldo informado na carta (Crepaldi, 2016).

3.5 Cálculo

É uma das técnicas mais utilizadas na conferência das demonstrações contábeis, pois relatórios contábeis evidenciam as informações resumidamente e não apresentam todos os cálculos efetuados, que por vezes deixam o auditor sem certo grau de segurança, devendo investigar erros ou fraudes nessas informações.

Para Crepaldi (2016, p. 443),

as somas dos livros de registro inicial, os saldos das contas do razão, as multiplicações e somas dos inventários, os cálculos de depreciação, correção monetária, devedores duvidosos, assim como muitos outros cálculos semelhantes, exigem verificação. (Crepaldi, 2016, p. 443).

Não é aceitável que o auditor emita relatório de opinião sobre demonstrações que possuam erros de cálculos. Desse modo, a técnica de cálculo é um dos primeiros procedimentos a serem aplicados, pois é imprescindível a sua realização, podendo ser tanto manual quanto eletrônico.

3.6 Procedimentos Analíticos

Conforme a NBC TA 520, os procedimentos analíticos são a avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Incluem a investigação de flutuações e relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos.

Os procedimentos analíticos devem ser aplicados mais próximos do final da auditoria, pois ajudam o auditor no momento de elaboração da conclusão geral sobre a consistência das demonstrações contábeis, bem como o seu entendimento.

Caso os procedimentos analíticos, quando aplicados, encontrem flutuações ou inconsistências com outras informações relevantes, o auditor deve identificar a diferença, segundo a NBC TA 520, por meio de:

- (a) indagação à administração e obtenção de evidência de auditoria apropriada e relevante para as respostas da administração;
- (b) aplicação de outros procedimentos de auditoria conforme necessário nas circunstâncias.

3.7 Oportunidade

A oportunidade está relacionada à época em que são aplicados os procedimentos de auditoria, se são adequados à realização. Além de o auditor ter entendimento das técnicas, deve compreender qual o momento oportuno para aplicá-las, pois, por exemplo, se o auditor em determinada situação aplicasse a técnica de cálculo na conta caixa no início dos trabalhos, poderia identificar facilmente um erro e corrigir, em vez de aplicar ao final da auditoria.

A oportunidade deve estar presente na visão do auditor constantemente e com a prática e a experiência é que o auditor vai se tornando mais perspicaz e hábil para executar esse procedimento. Attie (2018, p. 261) evidencia que:

à medida que o conhecimento do auditor avança em todos os sentidos, sua visão torna-se mais ampla e periférica, conhecendo em detalhes a forma com que se processam os elementos e seus riscos, podendo determinar a aplicação de determinados procedimentos nos momentos mais oportunos.

AUDITORIA EM ÁREAS ESPECÍFICA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Como foi apresentado, o trabalho do auditor é definido por seu objetivo. Assim também é para a auditoria em áreas específicas das demonstrações contábeis.

4.1 Disponibilidades

As disponibilidades, do qual a conta Caixa faz parte, apresenta como características um alto grau de risco e dificuldade para controlar. Assim, os procedimentos de auditoria nesse grupo devem ser mais extensos e detalhados quando comparados a outras áreas. Fazer auditoria nas disponibilidades tem por objetivo determinar a existência da disponibilidade, se pertence à empresa, se são aplicados os princípios contábeis, a existência de restrições de uso ou de vinculação em garantia e se estão classificados de forma correta (Attie, 2018).

E o que são disponibilidades? Segundo Attie (2018, p. 400), são:

- o numerário em mãos, em trânsito e os saldos bancários que possam ser livremente utilizados;
- os cheques à vista em poder da entidade;
- as aplicações em título negociáveis com conversibilidade imediata;
- as aplicações em ouro (Attie, 2018, p. 400).

Para realizar a auditoria do disponível, é necessário considerar a verificação de disponibilidade, a contagem física de caixa, a dissimulação de faltas de caixa e o exame de pagamentos e recebimentos (Attie, 2018).

Nem sempre o saldo apresentado no extrato da conta bancária é igual ao saldo apresenta na contabilidade da conta Bancos Conta Movimento. Para o ajuste dos saldos, o contador realiza mensalmente as conciliações bancárias e essas conciliações devem ser objeto de análise do auditor (Ribeiro, 2013).

Para a verificação da existência das disponibilidades, o auditor deve determinar a existência de vários caixas, a existência fundo fixo ou caixa, a existência de várias contas bancárias e a manutenção de contas especiais e contas bancárias encerradas (Attie, 2018).

4.2 Contas a Receber

As contas a receber incluem todos os valores a receber, tais como duplicatas para receber das vendas, adiantamentos concedidos, cheques, notas promissórias etc. Representam o compromisso que os clientes assumiram e apresentam um aspecto mais subjetivo.

Crepaldi (2016, p. 698) indica que “o auditor, ao fazer a avaliação de contas a receber, tem de aplicar critérios de julgamento quantitativos e qualitativos, usando, na maior parte do tempo, evidências indiretas em vez de diretas”.

A materialidade das contas influencia a escolha dos procedimentos específicos que o auditor vai utilizar. Assim, para o exame, deve utilizar o procedimento que vá apresentar melhores resultados com menos esforço, ou seja, o que for mais eficiente.

Os procedimentos para a auditoria das contas a receber são classificados, com base em Crepaldi (2016), em: coleta e exame de evidências externas;

- exame de evidências internas da firma;
- procedimentos analíticos referentes a saldos de contas a receber e Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa.

4.3 Estoques

Nesse item emprega-se considerável tempo de verificação. Assim, por serem itens tangíveis, devem ser verificados quanto ao aspecto quantitativo e qualitativo, além de conferência dos cálculos dos saldos (Crepaldi, 2016).

Para a auditoria dos estoques, os auditores devem ter alguns cuidados, como a contagem física de estoques, a avaliação dos estoques, a realização dos estoques e o *cut-off* de contabilização (Attie, 2018).

A contagem física verifica a existência do estoque, sendo responsabilidade da empresa, e o auditor tem por responsabilidade acompanhar e aplicar a observação do levantamento físico do estoque. A avaliação está embasada nos princípios da contabilidade e indica que entre o valor de custo ou mercado deve ser o menor entre eles. Assim, o papel do auditor é verificar se, de fato, a base de avaliação está sendo seguida e aplicada de forma correta. Quanto ao *cut-off*, é relacionado a identificar se as transações estão contabilizadas de forma correta (Attie, 2018).

Quanto a realização dos estoques, os procedimentos buscam determinar possíveis problemas que envolvam a realização dos estoques. Nesse sentido, o trabalho da auditoria deve envolver:

observação do inventário físico quanto à existência de itens morosos ou obsoletos;

revisão dos registros perpétuos quanto à data de movimentação dos itens e obtenção de explicações para os itens julgados anormais;

discussão com a gerência da companhia ou pessoal qualificado para a determinação dos estoques consideráveis como morosos ou obsoletos;

para as matérias-primas: comparação com os preços de mercado e inclusão das matérias-primas no consumo da produção subsequente;

para os produtos acabados: comparação com as tabelas de preços vigentes, diminuídos das despesas para vender e margem de lucro esperada; exame de mercado quanto à possibilidade de colocação dos produtores;

para os produtos em processo: idem aos produtos acabados, incluídos os custos a incorrer para a elaboração do produto final (Attie, 2018, p. 457).

4.4 Investimentos

Os investimentos envolvem muitos riscos, pelo fato de serem atraentes e apresentarem expressiva negociabilidade. Para algumas entidades, são parte substancial do ativo e, para outras, são temporários. Assim, os objetivos da auditoria nos investimentos para o auditor são:

•determinação da existência de um sistema adequado de controle interno sobre investimentos e lucros deles decorrentes;

•determinação de que os investimentos apresentados nos registros do cliente realmente existem e são de propriedade dele;

•determinação de avaliação adequada para os investimentos e de apresentação correta dos mesmos nas demonstrações financeiras;

•descoberta e divulgação de eventuais ônus sobre os investimentos;

•determinação de registro adequado de resultados e de receitas com investimentos (Crepaldi, 2016, p. 720).

O auditor, na verificação dos investimentos, deve observar o nome dos emitentes, do proprietário dos investimentos, os números das cautelas e a quantidade de ações. Também haverá situações em que os investimentos mantidos terão grande importância e o auditor terá que fazer verificações mais profundas e, por vezes, até uma auditoria completa da empresa investida (Attie, 2018).

4.5 Imobilizado

O imobilizado em algumas empresas comporta uma grande parte do total de ativos. Para Attie (2018, p. 544),

o exame de auditoria deve ser cuidadoso, pois as operações realizadas e contabilizadas inadequadamente podem influir nos saldos das contas do imobilizado devido às diferenças de taxas de depreciação aplicáveis aos grupos de bens do imobilizado.

A auditoria do Imobilizado têm por objetivos:

- determinar sua existência física e a permanência em uso;
- determinar se pertence à empresa;
- determinar se foram utilizados os princípios de contabilidade, em bases uniformes;
- determinar se o imobilizado não contém despesas capitalizadas e, por outro lado, as despesas não contém itens capitalizáveis;
- determinar se os bens do imobilizado foram adequadamente depreciados monetariamente em bases aceitáveis;
- determinar a existência de imobilizado penhorado, dado em garantia ou com restrição de uso;
- determinar se está corretamente classificado nas demonstrações financeiras e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas;
- estudar e avaliar o controle interno existente para os bens do imobilizado (Crepaldi, 2016, p. 713).

Assim como na auditoria das outras contas, deve-se tomar os seguintes cuidados para a auditoria do imobilizado: conferência de cálculos, checagem de saldos do Balanço com saldos constantes nos livros contábeis e documentação comprobatória (Ribeiro, 2013).

4.6 Fornecedores

Os objetivos para a auditoria realizada na conta Fornecedores, são:

o grau de confiabilidade dos registros e saldos contábeis das obrigações sociais e fiscais é adequado;

as obrigações abrangem custos e despesas relativos ao período;

todas as contingências e despesas futuras estimadas foram provisionadas, classificadas e descritas de acordo com os Princípios de Contabilidade, consistentemente aplicados (Crepaldi, 2016, p. 784).

Os fornecedores são contas de natureza intangível, diferente dos estoques, por exemplo, em que o auditor, para confirmar a existência, pode fazer uma inspeção, utilizando-se, assim, da técnica de confirmação. Para Crepaldi (2016, p. 784), quanto aos fornecedores, “envolve as expectativas dos auditores com relação a eventuais manipulações deliberadamente feitas, com o fito de melhorar o quadro da posição financeira de uma empresa ou de encobrir desfalque, ou qualquer outra fraude”.

A auditoria dos fornecedores utiliza como procedimento a confirmação para obter cartas de confirmação de saldos de alguns fornecedores, deve ser considerado a data-base de confirmação e amplitude do teste de confirmação (Attie, 2018).

4.7 Seguros

Na auditoria de seguros, o procedimento faz as verificações comuns e, também, verifica os documentos que respaldam o valor da conta, se estão classificados de forma correta. De maneira geral, os seguros compreendem ao período de um ano. Porém, caso esse prazo seja maior, devem ser classificados como realizáveis a longo prazo, por isso a importância de verificar a classificação.

A auditoria de seguros tem por finalidade determinar se o valor que está nas demonstrações é adequado e se a cobertura dos ativos é suficiente. Não é exigido que o auditor seja o mais qualificado da área de seguros, mas espera-se que detenha conhecimento suficiente sobre os tipos de seguros existentes e o mais adequado para a empresa auditada (Attie, 2018).

4.8 Folha de Pagamento

A auditoria na folha de pagamento confere transparência sobre as transações que envolvem os funcionários da empresa. Também o auditor verifica quanto à conformidade com as legislações e obrigações trabalhistas. Um dos ciclos que está inserido no controle interno das empresas é o ciclo da folha de pagamento com a análise mensal da distribuição da folha e encargos, discussão com a gerência sobre variações ocorridas ou aspectos relevantes etc. (Attie, 2018).

O objetivo da auditoria na folha de pagamento é verificar os registros que estão inseridos nesse grupo e os procedimentos utilizados são a análise de saldo das contas e conferência da análise dos saldos das contas com a razão geral da contabilidade (Crepaldi, 2016).

Para Perez Jr (2012, p. 99), os testes na folha de pagamento objetivam “comprovar que há bons controles sobre a rotina de elaboração de folha de pagamentos e que estes são cumpridos pelos funcionários responsáveis”.

4.9 Patrimônio Líquido

A auditoria no Patrimônio Líquido requer que o auditor tenha conhecimento sobre as normas e regulamentos sociais e estatutos societários. Por essência, visa verificar se os valores das contas do patrimônio líquido representam de fato a situação líquida da empresa na data de encerramento, se os saldos estão avaliados conforme as normas contábeis adotadas e se a classificação contábil está correta (Perez Jr, 2012).

As finalidades da auditoria no Patrimônio Líquido são:

determinar se as ações ou o título de propriedade do capital social foram adequadamente autorizados e emitidos;

determinar se todas as normas descritas nos estatutos sociais, as obrigações sociais e legais foram cumpridas;

determinar se foram utilizados os princípios e as práticas usuais de contabilidade;

determinar a existência de restrições de uso das contas patrimoniais;

determinar se o patrimônio líquido está corretamente classificado no balanço patrimonial, se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas (Crepaldi, 2016, p. 614).

Para os procedimentos da auditoria, recomenda-se revisar o fluxo das contas de capital, fazer a leitura do estatuto social, cruzar informações das atas de reuniões com a subscrição do capital e avaliar as documentações que comprovem o recebimento das realizações de capital.

4.10 Contas de Resultado

É uma auditoria que exige bastante atenção, pois o volume de transações e documentação é elevado, o que possibilita maiores chances de haver erros, exigindo do auditor bastante foco nos procedimentos aplicados a essas contas.

O objetivo primordial é identificar evidências que indiquem erros ou fraudes, desvios, sonegações e outras situações que impactam e lesionam o patrimônio da empresa, quer sejam intencionais ou não. Apresenta, também, outros objetivos como:

determinar se todas as receitas, custos e despesas atribuídos ao período estão devidamente comprovados e contabilizados;

determinar se todas as receitas, custos e despesas não atribuídos ao período ou que beneficiem exercícios futuros estão corretamente diferidos;

determinar se as receitas, custos e despesas estão contabilizados de acordo com os princípios de contabilidade, em bases uniformes; e

determinar se as receitas, custos e despesas estão corretamente classificados nas demonstrações contábeis, e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas (Crepaldi, 2016, p. 839).

Para os procedimentos utilizados na auditoria das contas de resultado, Perez Jr. (2012) indica o cruzamento com valores já examinados em outras áreas, o exame de documentação das despesas e receitas, o cálculo da contribuição social e demais impostos e contribuições, cálculo das participações societárias e procedimentos de revisão analítica.

A seguir, algumas relações entre as contas de resultado e patrimoniais:

QUADRO 1 - RELAÇÕES PATRIMONIAIS

Resultado – Relações patrimoniais	
Contrapartida	Operação
Disponibilidades	Pagamento de despesas e recebimento de vendas à vista
Clientes	Vendas a prazo
Estoque	Baixa do custo das vendas
Despesas antecipadas	Recebimento de serviços pagos antecipadamente
Investimentos temporários e aplicações financeiras	Apropriação de receitas financeiras
Imobilizado	Reconhecimento de depreciações e baixas
Intangível	Reconhecimento de amortizações e baixas
Instituições financeiras	Despesas financeiras
Impostos a recolher	Impostos faturados sobre vendas
Imposto de Renda a pagar	IR sobre o resultado do exercício
Salários e encargos	Apropriação de despesas administrativas

Fonte: adaptado de Perez Jr. (2012).

Note que, como as contas estão relacionadas, os exames em determinado grupo podem identificar uma inconsistência em outro. O trabalho do auditor é minucioso e exige maior tempo para a aplicação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Prezado (a) aluno (a), foi apresentado nesta unidade um conteúdo bastante consistente sobre auditoria. Podemos afirmar que foi um guia dos tópicos que todo contador e auditor precisa ter estudado e aprendido para se tornar um excelente profissional.

A unidade iniciou tratando sobre o desenvolvimento do planejamento de auditoria, a importância de se dedicar esforço para ter um planejamento que envolva estratégias que direcionam todo o serviço a ser prestado e as pessoas envolvidas, bem como os recursos que serão utilizados. Fazendo uma comparação, é a etapa em que o arquiteto faz a “planta” para o prédio que irá construir. Portanto, qualquer erro ou omissão gera implicações em todo o desenvolvimento da auditoria.

Também foram abordados os sistemas de informação e a confiabilidade necessária para a geração das informações, a avaliação dos controles internos da empresa e a relação com os procedimentos a serem aplicados, os riscos de distorção relevante e os riscos de detecção, além dos programas de auditoria.

Foram vistos, ainda, a importância e os tipos de testes que são necessários aplicar para que o auditor não corra o risco de emitir uma opinião sobre demonstrações com erros ou fraudes, frisando que cada teste possui um objetivo específico que deve ser posto em prática de forma adequada.

Além dos testes, apresentaram-se procedimentos para identificar as evidências ou provas que embasam o relatório emitido pelo auditor. Os procedimentos estudados foram inspeção, observação, investigação, confirmação, cálculo, procedimentos analíticos e oportunidade.

Por fim, buscamos apresentar as particularidades da auditoria em cada grupo de conta contábil, entendendo a natureza das contas, os procedimentos adequados e os objetivos para que você esteja habilitado a pôr em prática os conhecimentos adquiridos por meio deste material. Esperamos que você possa ter usufruído o máximo dos assuntos abordados até aqui e, sempre que surgir alguma dúvida, poderá consultar e aprender, pois o conhecimento é um processo que sempre se renova.

LEITURA COMPLEMENTAR

Atividade de auditoria contábil: um enfoque teórico de sua aplicação em empresas

A auditoria, certamente, não propicia a solução para todos os problemas existentes nas empresas. Contudo, por meio de seus trabalhos de análise e interpretação das informações contidas nas demonstrações contábeis, fornece uma base sólida para que a alta administração tome decisões pautadas em procedimentos de comprovação, além de permitir que conduza melhor a organização no alcance dos objetivos pretendidos, resguardando interesses não somente de administradores, investidores, acionistas, fornecedores, etc., mas da sociedade em geral.

A auditoria tem por finalidade examinar cientificamente, de forma sistemática, livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma empresa, com o propósito de determinar a integridade do sistema de controle interno contábil das demonstrações financeiras.

É um ramo da contabilidade e importante instrumento na prevenção e combate a erros e fraudes nas organizações, com a função de reduzir e, até mesmo, dirimir a prática desses delitos. Atualmente, pode-se observar que a auditoria, cada vez mais, centra-se na orientação para tomada de decisão que vise à melhor eficiência e eficácia das empresas, do que para penalizar o erro praticado pelas empresas por falta de conhecimento.

Preocupa-se, também, com a manutenção dos sistemas financeiros para melhor adequá-los às normas da Lei em vigor, indicando sugestões para eventuais desvios de incompatibilidade com a legislação.

Este estudo buscou evidenciar os principais procedimentos da auditoria em empresas comerciais, confirmando recomendações e sugestões mais adequadas nesse processo. Nesse contexto, percebe-se que a Auditoria Contábil orienta as empresas comerciais a praticarem a eficácia do controle, integridade e confiabilidade das informações e registros, levando em conta as políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos que tratam dos preceitos técnicos emanados da doutrina contábil e seus órgãos reguladores. Dessa forma, permite oferecer ao mercado uma empresa sólida e com poder efetivo para competir em um mundo altamente globalizado.

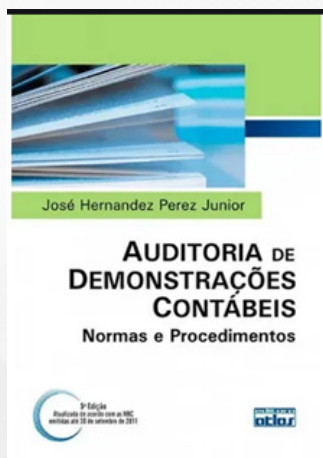
Conclui-se que a auditoria, vista como profissão, tem experimentado expressiva evolução nos últimos anos, desenvolvendo-se com diferentes graus de especialização,

admitindo, deste modo, aos que militam na área, possibilidades de acréscimo substancial de conhecimentos em todos os campos que abrangem, direta ou indiretamente, a Contabilidade.

Fonte: adaptado de Sousa Jr. e Cruz (2018).

Disponível em: <http://www.sustenere.co/index.php/entrepreneurship/article/view/2064>

MATERIAL COMPLEMENTAR



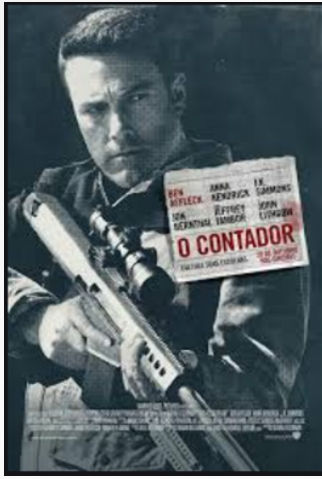
- **LIVRO**

- **Título:** Auditoria de demonstrações contábeis, normas e procedimentos

- **Autor:** José Hernandez Perez Junior

- **Editora:** Atlas

- **Sinopse:** esta obra aborda as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), relativas à prática da auditoria independente, devidamente convergidas para as normas internacionais de auditoria, visando possibilitar a profissionais, estudantes e usuários dessa matéria uma visão conceitual, técnica e profissional do assunto. Os textos são dispostos e agrupados de forma didática, salientando as Normas de Auditoria Independente, relativas à Pessoa do Auditor, à Execução dos Trabalhos de Auditoria e ao Parecer do Auditor. Apresenta uma síntese dos objetivos e procedimentos de auditoria aplicáveis às várias áreas operacionais relacionadas às demonstrações contábeis. Sempre que necessário, o texto original dos pronunciamentos teve sua ordem sequencial alterada para atender a objetivos didáticos. Houve ainda a complementação com textos esclarecedores sempre que foi julgado necessário. Livro-texto para a disciplina Auditoria das Demonstrações Contábeis dos cursos de graduação e pós-graduação em Ciências Contábeis. Leitura complementar para programas de desenvolvimento profissional e seminários.



- **FILME/VÍDEO**

- **Título:** O Contador.

- **Ano:** 2016.

- **Sinopse:** desde criança, Christian Wolff (Ben Affleck) sofre com ruídos altos e problemas de sensibilidade, devido ao autismo. Apesar da oferta de ir para uma clínica voltada para crianças especiais, seu pai insiste que ele permaneça morando em casa, de forma a se habituar ao mundo que o rodeia. Ao crescer, Christian se torna um contador extremamente dedicado, graças à facilidade que tem com números, porém antissocial. A partir de um escritório de contabilidade, instalado em uma pequena cidade, ele passa a trabalhar para algumas das mais perigosas organizações criminosas do mundo. Ao ser contratado para vistoriar os livros contábeis da Living Robotics, criada e gerenciada por Lamar Blackburn (John Lithgow), Wolff logo descobre uma fraude de dezenas de milhões de dólares, colocando em risco sua vida e da colega de trabalho Dana Cummings (Anna Kendrick).



UNIDADE **PAPÉIS DE TRABALHO, TÉCNICAS E RELATÓRIOS**

Professora Me. Maria Angélica Silva Costa



PLANO DE ESTUDO

Plano de Estudos

- Papéis de Trabalho;
- Amostragem Estatística;
- Carta de Responsabilidade da Administração;
- Relatórios de Auditoria.

Objetivos da Aprendizagem

- Conceituar e aprofundar sobre os papéis de trabalho;
- Entender a técnica de amostragem estatística;
- Estabelecer a importância da Carta de Responsabilidade da Administração;
- especificar e entender os relatórios de auditoria.

INTRODUÇÃO

Querido (a) aluno (a), chegamos na etapa final da nossa trilha do conhecimento sobre Auditoria Contábil, na qual serão apresentados assuntos relacionados aos papéis de trabalho, a amostragem estatística, a carta de responsabilidade da administração e os relatórios de auditoria.

O primeiro tópico a ser estudado será sobre os papéis de trabalho, que são um dos documentos elaborados pelo auditor na execução do trabalho e que dão suporte à conclusão obtida pelo auditor. Assim, o profissional deve ter em mente que os papéis de trabalho exigem cuidado e algumas características como clareza, conhecimento sobre a contabilidade e boa escrita. Os papéis de trabalho são de propriedade do auditor, que deve manter sua guarda e podem ser classificados em recorrentes ou permanentes.

No tópico 2, será abordada a amostragem estatística, técnica importante utilizada para selecionar e aplicar os procedimentos de auditoria, uma vez que muitas vezes não é possível aplicar o exame em todas as transações, sendo necessário selecionar uma parte (amostra) para aplicar os procedimentos e poder expandir as conclusões obtidas para a população, auxiliando na eficiência e eficácia da auditoria.

A Carta de Responsabilidade da Administração também é um documento da auditoria, que visa confirmar as informações obtidas verbalmente e dar embasamento às conclusões do auditor sobre esses dados. Tal carta possui, dentre os já mencionados, o objetivo de conseguir a evidência por escrito da informação verbal, pois, caso seja uma informação conflitante, o auditor não terá só a sua “palavra”, podendo comprovar tal informação.

Por fim, temos o resultado da auditoria expresso por meio dos relatórios de auditoria, em que o auditor expressa a opinião atingida. Apresentamos os tipos de opinião em que o auditor pode chegar, que consistem na opinião não modificada e na opinião modificada, os itens que compõem os relatórios e os tipos de relatórios. É de importante destaque que os relatórios de auditoria podem ser: relatório sem ressalva, relatório com ressalva, relatório com opinião adversa, relatório com abstenção de opinião, relatório com parágrafo de ênfase e relatório com principais assuntos de auditoria.



TÓPICO

1

PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho são todos os documentos recolhidos durante o serviço de auditoria e constituem o que comprova os procedimentos adotados durante a coleta das informações e evidências que dão suporte a opinião que o auditor emite ao final.

A NBC T11 apresenta como definição que os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coletadas e organizadas 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. O auditor é responsável pela propriedade dos papéis, bem como pela guarda e sigilo.

Assim, os papéis de trabalho destinam-se na análise dos documentos de auditoria realizada anteriormente. Organizar os documentos, caso seja a primeira auditoria, facilita a revisão da auditoria e registra as evidências do trabalho realizado, servindo de embasamento para o parecer do auditor. O auditor deve cuidar para que os papéis de trabalhos sejam organizados com clareza e objetividade. Demonstrar que o serviço foi realizado em conformidade com as Normas de Auditoria e também é uma segurança que possibilita ao auditor poder comprovar o seu trabalho em casos de possíveis dúvidas legais.

Algumas características os auditores precisam ter ao elaborar os papéis de trabalho, que são graus de conhecimentos de contabilidade, auditoria e impostos, bom-senso, imaginação, capacidade de nitidez, clareza e organização, hábito de limpeza e boa redação (Almeida, 2017).

Outros cuidados que o auditor deve ter ao elaborar os papéis de trabalho incluem:

- Apresentar com clareza o objetivo do papel de trabalho e indicar no cabeçalho a etapa específica do programa e sua finalidade;
- Indicar o nome do auditado e da conta;
- Indicar o ano da auditoria e das demonstrações financeiras objeto da auditoria;
- Citar a origem (fonte) das informações anotadas;
- Informar os critérios adotados para escolha dos testes, bem como para a seleção dos itens testados (Ribeiro, 2017).

Além disso, Ribeiro (2017) aponta que os papéis de trabalho devem apresentar as evidências dos procedimentos utilizados, a descrição e qualificação dos resultados obtidos, as conclusões e notas com explicações e todas as etapas do programa de auditoria que devem ser identificados, datados e assinados.

1.1 Forma e Conteúdo

Segundo a NBC T 11.3, as informações apresentadas nos papéis de trabalho são referentes ao planejamento de auditoria, a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e as suas conclusões da evidência da auditoria. Nos papéis de trabalho são incluídos o juízo do auditor sobre todas as questões significativas e sobre a conclusão obtida.

Cabe ao julgamento do auditor também a extensão dos papéis de trabalho, pois não é prático documentar sobre tudo o que a auditoria trata, mas sobre matéria relevante que impacta no parecer do auditor, devendo gerar, assim, papéis de trabalho sobre esses assuntos.

A forma e o conteúdo dos papéis de trabalho podem ser afetados por questões, como evidência a NBC T 11.3:

- Natureza do trabalho;
- Natureza e complexidade da atividade da entidade;
- Natureza e condição dos sistemas contábeis e de controle interno da entidade;
- Direção, supervisão e revisão do trabalho executado pela equipe técnica;
- Metodologia e tecnologia utilizadas no curso dos trabalhos.

Os papéis de trabalho são feitos para auxiliar nas condições do trabalho e as necessidades do auditor. Quando padronizados, influenciam na eficácia dos trabalhos, ao facilitarem nas divisões de tarefas e podem ser utilizados para o controle de qualidade. Nessa etapa, o auditor pode utilizar qualquer documento elaborado e disponibilizado pela entidade, devendo, antes de usar, avaliar a consistência e se atende à forma e ao conteúdo (Crepaldi, 2016).

Os papéis de trabalho também incluem:

- Informações sobre a estrutura organizacional e legal da entidade;
- cópias ou excertos de documentos legais, contratos e atas;
- Informações sobre o setor de atividades, ambiente econômico e legal em que a entidade opera;
- evidências do processo de planejamento, incluindo programas de auditoria e quaisquer mudanças nesses programas;
- evidências do entendimento, por parte do auditor, do sistema contábil e do controle interno, e sua concordância quanto à eficácia e adequação;
- evidências de avaliação dos riscos de auditoria;
- evidências de avaliação e conclusões do auditor e revisão sobre o trabalho da auditoria interna;
- análises de transações, movimentação e saldos de contas;
- análises de tendências, coeficientes, quocientes, índices e outros indicadores significativos;
- registro da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e seus resultados;
- evidências de que o trabalho executado pela equipe técnica foi supervisionado e revisado;
- indicação de quem executou e revisou os procedimentos de auditoria e de quando o fez;
- detalhes dos procedimentos relativos às demonstrações contábeis auditadas por outro auditor;
- cópias de comunicações com outros auditores, peritos, especialistas e terceiros;
- cópias de comunicações à administração da entidade, e suas respostas, em relação aos trabalhos, às condições de contratação e às deficiências constatadas, inclusive no controle interno;
- cartas de responsabilidade da administração;
- conclusões do auditor acerca de aspectos significativos, incluindo o modo como foram

resolvidas ou tratadas questões não usuais;

- cópias das demonstrações contábeis, assinadas pela administração da entidade e pelo contador responsável, e do parecer e dos relatórios do auditor.

Em caso de auditorias realizadas consecutivamente, os papéis de trabalho podem ser reutilizados, se forem atualizados.

1.2 Propriedade

Os papéis de trabalho são propriedades do auditor, conforme exposto por Crepaldi (2016, p. 568), ao afirmar que

os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor. Partes ou excertos destes podem, a critério do auditor, ser postos à disposição da entidade. Quando solicitados por terceiros, somente podem ser disponibilizados após autorização formal da entidade auditada, de acordo com a NBC P 1.6.

1.3 Guarda

Com relação à guarda, também denominada nas normas de custódia, o auditor deve aplicar procedimentos adequados para manter o arquivamento dos papéis de trabalho no período de cinco anos a partir da data de emissão do seu parecer.

Os papéis de trabalho, por serem propriedades do auditor, devem ter controle para evitar que outras pessoas não autorizadas tenham acesso a eles. Almeida (2017, p. 82) explica que:

os papéis de trabalho durante a permanência no escritório do cliente, sejam guardados em malas com fechaduras, por ocasião do almoço e à noite. Na empresa de auditoria, os papéis de trabalho devem ser arquivados em local fechado, com controle de entrada e saída e protegidos contra incêndio.

São ações de controle com a intenção de evitar alterações no conteúdo dos papéis de trabalho, preservar as técnicas utilizadas e impedir divulgação de informações confidenciais (Almeida, 2017).

1.4 Classificação

Os serviços dos papéis de trabalho podem ser classificados em duas seções: os permanentes e os correntes.

Os papéis de trabalho permanente são usados em mais de um exercício social, con-

têm informações relevantes para consulta sobre dados do sistema, e/ou objeto de auditoria, não precisam que ser colocado nos arquivos correntes e, a cada exame, devem ser revisados e atualizados. Desse modo, Crepaldi (2016, p. 571) destaca:

inclui todos os papéis que são de importância diária e contínua, ano após ano para consulta, por conterem dados sobre o sistema, área ou objeto de auditoria. Por exemplo, de papéis de trabalho permanente, temos: assuntos de valor e interesse contínuo; organograma; histórico da empresa: estatuto e suas alterações, análises da composição e evolução do capital social; descrição do sistema de escrituração contábil; referências sobre preparo e apresentação das demonstrações contábeis; controles do sistema operacional e do fluxo de informações; âmbito de ação da empresa e sua participação no mercado, etc. (Crepaldi, 2016, p. 271).

Percebe-se que são documentos que podem ser utilizados em diversas auditorias de uma determinada empresa. Quanto aos arquivos classificados como correntes, são referentes a cada período da auditoria realizada. São papéis de trabalho com exame das transações, programas de auditoria, confirmações de terceiros etc.

Crepaldi (2016, p. 571) salienta que a pasta de papéis de trabalho corrente “pode conter a Pasta de Correspondências, que contém toda a correspondência enviada à administração ou dela recebida; seu uso é restrito ao gerente de auditoria ou a certos elementos do departamento”.

1.5 Tipos de Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho apresentam uma variedade de modelos, pois evidenciam todos os exames, as provas e conclusões levantadas. Mas alguns tipos são comuns, sendo lançamento de ajuste e/ou reclassificação, ponto para recomendação, memorando, balancete de trabalho, análise, conciliação e programa de auditoria, apresentados conforme quadro a seguir:

QUADRO 1 - TIPOS DE PAPÉIS DE TRABALHO

Tipo	Características
Lançamento de ajuste e/ou reclassificação	Durante o transcorrer do trabalho, o auditor pode vir a descobrir quaisquer erros ou irregularidades nos dados contábeis sob exame, que requererão correções por parte da companhia auditada. No momento desta descoberta, o auditor prepara os lançamentos contábeis em um papel de trabalho, de forma resumida, evidenciando com um breve histórico quais as contas e o valor envolvido.

Ponto para recomendação	No momento da descoberta das fraquezas, o auditor prepara um papel de trabalho, constatando quais as deficiências existentes e quais seriam em sua opinião as possíveis sugestões de melhorias para os pontos encontrados.
Memorando	utilizado para subsidiar trabalhos realizados pelo auditor, dando a estes uma sequência mais longa ou um breve resumo dependendo das circunstâncias que são utilizadas.
Balancete de trabalho	é a base fundamental para o trabalho de auditoria. Todos os demais papéis de trabalho de alguma forma com ele se relacionam, apenas diferenciando por este ser mais sintético, conquanto os demais são analíticos.
Análise	é preparada para a explicação da composição do saldo da conta examinada com o objetivo de um exame de profundidade dos lançamentos ou valores que a compõem.
Conciliação	é geralmente preparada para explicar diferenças existentes entre duas ou mais fontes de informações.
Programa de auditoria	é o plano de ação voltado para orientar e controlar a execução dos exames de auditoria.

Fonte: Attie (2018).

Os papéis de trabalho, como evidenciados no quadro, podem ser vários. Eles deixam uma trilha do trabalho executado, além de servirem para auxiliar na revisão e verificação de auditoria.

1.6 Organização

Para facilitar o uso, os papéis de trabalho, de maneira geral, são padronizados, pois é necessária uma organização que torne prática e eficiente a sua utilização. Um arquivo pode ser organizado de diversas maneiras, mas o importante é manter a padronização permanente e de forma eficiente para reunir os papéis. Assim, Attie (2018, p. 288) cita alguns aspectos importantes para a organização dos papéis de trabalho:

Distribuição do trabalho realizado nos papéis de trabalho: os papéis de trabalho devem ser projetados de uma forma que os detalhes sejam percebidos por quem está utilizando. O auditor deve evidenciar tudo o que é imprescindível mostrar, procurando expor de forma racional e lógica;

Codificação dos papéis de trabalho: com a finalidade de arquivar e resumir os trabalhos de determinada tarefa, utiliza-se da codificação. Também é usado para que as informações sejam encontradas com facilidade. Pode ser feita por sistema numérico ou alfabético, ou ambos, também destaca-se a codificação utilizando lápis com uma cor diferente para dar ênfase e diferenciação visual;

Indicação dos exames nos papéis de trabalho: tudo o que for utilizado de exame deve ser evidenciado e utiliza para evidenciar os seguintes meios: tiques explicativos, letras explicativas e notas explicativas.

1.7 Referência

Referência é uma forma de codificar as atividades conforme as especificidades de cada trabalho. Segundo Attie (2018, p. 289), “as referências cruzadas proporcionam adequada amarração dos papéis de trabalho, evidenciando onde os trabalhos foram realizados ou os valores examinados, sejam em uma mesma área ou que tenham influências em outras áreas de trabalho”.

Há algumas regras para se utilizar as referências cruzadas, que são:

Quando o trabalho estiver apoiado em valores ou quantidades, deve-se somente cruzar cifras idênticas. Caso se trate de um grupo de números, necessitam ser somados antes de serem referenciados;

Utilização de lápis de cor distinta para dar ênfase à pronta indicação visual nos papéis de trabalho;

Referenciar cruzadamente implica determinar tal evidência nos papéis de trabalho que se complementam entre si e, portanto, todo o cruzamento de referências deve ser feito em ambas as direções;

Por vezes, é imprescindível a oposição de espaço próprio no papel de trabalho, através de uma coluna única para referências (Attie, 2018, p. 289).

A contabilidade, quando aponta uma informação em um dos papéis de trabalho, pode ser relacionada com informação que consta em outro papel de trabalho e, toda vez que uma informação de um papel de trabalho embasa outra informação presente em outro papel de trabalho, deve ser apresentada em ambos (Crepaldi, 2016).



TÓPICO

2

AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA

A amostragem é considerada uma das técnicas mais importantes em auditoria. Tanto que alguns especialistas concluem que a auditoria é um processo de verificação por amostragem.

Segundo a definição da NBC TA 530, a amostragem é a aplicação dos procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população que são relevantes para a auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite ao auditor concluir sobre toda a população.

Na estatística, população é o conjunto de dados que será feito inferências, se retira uma amostra da população para se aplicar os procedimentos de auditoria e poder fazer inferências e conclusões sobre toda a população.

Com relação à amostragem estatística, Crepaldi (2016, p. 467) define que:

é aquela onde a amostra é selecionada cientificamente com a finalidade de que os resultados obtidos possam ser estendidos ao conjunto conforme a teoria da probabilidade ou as regras estatísticas. O emprego de amostragem estatística é recomendável quando os itens da população apresentam características homogêneas (Crepaldi, 2016, p. 467).

A amostragem estatística é aplicada quando o auditor não puder aplicar o exame integral nas transações, ou seja, aplica os procedimentos de auditoria numa parte da população (amostra) e expressa opinião sobre a população total, fazendo generalizações sobre a população a partir da amostra selecionada.

Não se faz necessário aplicar o procedimento em todos os itens devido a:

Praticidade – não é prática e, na era de redução do ciclo operacional, seria contraproducente;

Economia – não é econômica, o custo de auditoria torna-se muito caro;

Tempo – é demorada; como tempo é um dos componentes do custo operacional, questões de melhor aproveitamento de horas são muito importantes;

Valor agregado – não será relevante ao valor agregado, por avaliar as transações por sua totalidade;

Fator psicológico – o efeito psicológico é muito negativo, uma vez que se torna cansativa e desgastante (Imoniana, 2018, p. 130).

A amostragem estatística é vantajosa por auxiliar na eficiência dos trabalhos de auditoria, devido ao fato de proporcionar a economia de recursos utilizados para aplicar os procedimentos, o tempo empregado e facilitar a avaliação dos resultados.

2.1 Tipos de Amostragem

A amostragem visa garantir a mesma possibilidade de escolha para todos os elementos da população. Confira o quadro a seguir:

QUADRO 2 - TIPOS DE AMOSTRAGEM

Amostragem casual	Realizada pela simples escolha aleatória, por geradores de números aleatórios, pode ser por sorteio, tabelas de números aleatórios
Amostragem proporcional estratificada	A escolha dos itens para serem testados ocorre de forma aleatória dentro do estrato da população, ou seja, divide a população em subpopulações com características similares, que possibilita o auditor para as peculiaridades das partes integrantes.
Amostragem por Conglomerado	Os itens são organizados por subgrupos heterogêneos representativos da população global, assim é um conjunto de documentos é selecionado de forma aleatória, evitando que cada documento seja selecionado separadamente.
Amostragem sistemática	Indica que a quantidade de itens selecionados da amostragem da população dividido pelo tamanho da amostra para se ter um intervalo de amostragem. É a seleção de itens usando um intervalo constante entre as seleções, tendo o primeiro intervalo um início aleatório.

Fonte: Araújo e Arruda (2012) e Imoniana (2018).

2.2 Tamanho de Amostra

O tamanho da amostra está relacionado à quantidade de itens que serão aplicados os testes de auditoria. Nesse aspecto, o auditor deve considerar os riscos, os erros toleráveis e os esperados.

Assim, é necessário, para que a conclusão do auditor seja adequadamente planejada, que a amostra represente a população e que todos os itens da população tenham oportunidade idêntica de serem selecionados (Crepaldi, 2016).

De acordo com a NBC TA 530, existe uma relação do risco com o tamanho da amostra e, quanto menor for o risco que o auditor está disposto a aceitar, maior deve ser o tamanho da amostra.

2.3 Materialidade

Quando se define o escopo da auditoria, deve-se determinar a abrangência e o volume dos testes, sendo que a materialidade é

a definição de um limite, atrelado a um percentual de contas contábeis, para aceitação de possíveis falhas (*gaps*) encontradas durante os testes de auditoria, garantindo que essas falhas não impactem o patrimônio da empresa (Crepaldi, 2016, p. 445).

2.4 Risco de Amostragem

O risco da amostragem é de se chegar a uma conclusão a partir de uma amostra diferente da conclusão caso toda a população fosse analisada. Conforme a NBC TA 530, o risco pode levar a dois tipos de conclusões equivocadas, que são:

- (a) no caso de teste de controles, em que os controles são considerados mais eficazes do que realmente são ou no caso de teste de detalhes, em que não seja identificada distorção relevante, quando, na verdade, ela existe, esse tipo de conclusão errônea afeta a eficácia da auditoria e é provável que leve a uma opinião de auditoria não apropriada;
- (b) no caso de teste de controles, em que os controles são considerados menos eficazes do que realmente são ou no caso de teste de detalhes, em que seja identificada distorção relevante, quando, na verdade, ela não existe. Esse tipo de conclusão errônea afeta a eficiência da auditoria porque ela normalmente levaria a um trabalho adicional para estabelecer que as conclusões iniciais estavam incorretas.

No teste de observância – superavaliação de confiabilidade ou superdependência dos controles internos – é o risco de o auditor deduzir que o nível de confiança dos controles internos é maior do que de fato é. Já o risco de subavaliação de confiança é o risco de

o auditor deduzir que o nível de confiança dos controles internos é menor do que é de fato (Araújo; Arruda, 2012).

Os riscos nos testes substantivos são de aceitação incorreta e o de rejeição incorreta.

O risco de aceitação incorreta é o risco do auditor presumir que uma informação está correta sendo que a informação está errada. O risco de rejeição é o risco do auditor presumir que uma informação está incorreta sendo que está certa (ARAÚJO; ARRUDA, 2012). Esses riscos afetam a eficiência e eficácia do trabalho de auditoria.

2.5 Avaliação do Resultado do Teste

Na avaliação do resultado da amostragem, o auditor deve avaliar os resultados da amostra e se, ao utilizar a amostragem, ofereceu uma base razoável para conclusões sobre a população que foi testada.

Para Crepaldi (2016, p. 474) “ao analisar os erros detectados na amostra, o auditor deve, inicialmente, determinar se o item em questão é, de fato, um erro, considerados os objetivos específicos planejados”.

Caso o auditor não consiga aplicar os procedimentos alternativos satisfatórios ou não consiga obter evidência suficiente e apropriada, o item deve ser considerado como erro (Crepaldi, 2016).

Outro ponto quanto a avaliação é a extrapolação dos erros. Ao aplicar a amostragem, o auditor deve extrapolar os erros da amostra para a população, devendo levar em conta os aspectos qualitativos dos erros (Crepaldi, 2016).

Ao projetar o erro da amostra para a população, deve ser levado em consideração de forma conjunta com os outros erros identificados na auditoria e, conforme Crepaldi (2016, p. 474),

quando o erro projetado exceder o erro tolerável, o auditor deverá reconsiderar sua avaliação anterior do risco de amostragem e, se esse risco for inaceitável, considerar a possibilidade de ampliar o procedimento de auditoria.



REFLITA

A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e do volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo (CREPALDI, 2016).

CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

A carta de responsabilidade da administração é um documento que a administração da empresa emite para o auditor para confirmar os dados, a base de apresentação e divulgação das demonstrações contábeis (CREPALDI, 2016).

Quando o auditor executa os procedimentos de auditoria, ele sempre busca maneiras de confirmar as evidências que dão suporte à opinião emitida sobre as demonstrações contábeis. Porém, nem sempre a confirmação pode ser adquirida por documentos. Nessas situações, procede por informações verbais da administração, gerência e do responsável da contabilidade, sendo necessário confirmá-las por meio da Carta de Responsabilidade da Administração.

Há também outras formas de confirmação da administração, conforme a NBC T 11 item 01, a respeito dos atos de gestão, como atas de reuniões do Conselho de Administração e da Diretoria e, também, cópias de cartas ou memorandos. Porém, a carta tem escopo mais abrangente, pois sintetiza, ao final de um período, as informações importantes das demonstrações analisadas.

A Carta de Responsabilidade, assim como outra informação obtida por escrito, não isenta o auditor de conseguir evidências das transações realizadas, sendo que a carta não substitui qualquer procedimento de auditoria e nem o trabalho do auditor.

A NBC T11 discorre que, ao final do período, se deve emitir a carta de responsabilidade e com a data igual do parecer de auditoria. A carta é um papel de trabalho e deve ser guardada juntamente com os outros papéis de trabalho, os quais constituem evidências do trabalho executado.

Os objetivos de obter a Carta de Responsabilidade são:

- (a) atender às Normas de Auditoria Independente;
- (b) obter evidência auditorial por escrito;
- (c) delimitar as responsabilidades do Auditor e da Administração;
- (d) dar mais confiabilidade às informações verbais obtidas durante a auditoria;
- (e) dar garantias ao auditor independente quanto às responsabilidades posteriores à realização do trabalho, onde o nome do auditor esteja diretamente envolvido, tais como a apresentação das demonstrações aos sócios ou acionistas, a divulgação perante terceiros e outros;
- (f) possibilitar esclarecimento sobre pontos não constantes das demonstrações contábeis tais como contingências ou responsabilidades não divulgadas, possibilidades efetivas de realização de determinados ativos e também aspectos de continuidade operacional.

Podem ser resumidos no entendimento que a Carta de Responsabilidade visa obter evidências de auditoria, delimitar as responsabilidades, tanto do auditor quanto da administração, e dar confiabilidade às informações verbais auferidas.

O conteúdo da Carta de Responsabilidade, de acordo com a NBC T11, deve conter:

- (a) ter data igual àquela do parecer do auditor independente;
- (b) ser endereçada ao auditor independente;
- (c) fazer referência às demonstrações contábeis objeto da auditoria;
- (d) mencionar que a administração cumpriu com as normas e regulamentos a que a entidade está sujeita;
- (e) mencionar que o sistema contábil e os controles internos adotados pela entidade são de responsabilidade da administração e adequados ao seu tipo de atividade e volume de transações;
- (f) confirmar que todas as transações efetuadas no período foram devidamente registradas no sistema contábil, de acordo com a legislação vigente;
- (g) confirmar que as estimativas contábeis foram efetuadas com base em dados consistentes;
- (h) confirmar que não há contingências fiscais, trabalhistas, previdenciárias e legais que possam afetar substancialmente a situação financeira e patrimonial da entidade, influenciando significativamente na sua avaliação;
- (i) confirmar que não há nenhum fato conhecido que possa impedir a continuidade normas e das atividades da entidade;

- (j) confirmar que não há qualquer evento subsequente que possa afetar a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado do período;
- (k) confirmar que todos os livros e registros contábeis e documentos comprobatórios foram colocados à disposição dos auditores;
- (l) confirmar que foram adequadamente contabilizados e divulgados nas demonstrações contábeis os saldos e transações com "partes relacionadas", os prejuízos decorrentes de compromissos de compra e venda, os acordos para a recompra de ativos anteriormente vendidos e os ativos dados em garantia.

A Carta de Responsabilidade da Administração precisa ser assinada pelos principais membros da administração que são responsáveis pela movimentação financeira (Crepaldi, 2016).



Anexo III incluído pela Resolução CFC n.º 1.457/13 - Modelo Básico de Carta de Responsabilidade da Administração:

Fonte: Resolução CFC n.º 1.457 (2013).

Carta de Responsabilidade da Administração

Local e data

À

EMPRESA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS XYZ

CRC n.º XX:

Endereço:

Cidade e Estado CEP

Prezados Senhores:

Declaramos para os devidos fins, como administrador e responsável legal da empresa <DENOMINAÇÃO SOCIAL>, CNPJ xxxxxxx, que as informações relativas ao período-base <<XX.XX.XX>>, fornecidas a Vossas Senhorias para escrituração e elaboração das demonstrações contábeis, obrigações acessórias, apuração de tributos e arquivos eletrônicos exigidos pela fiscalização federal, estadual, municipal, trabalhista e previdenciária são fidedignas.

Também declaramos:

1. que os controles internos adotados pela nossa empresa são de responsabilidade da administração e estão adequados ao tipo de atividade e volume de transações;
2. que não realizamos nenhum tipo de operação que possa ser considerada ilegal, frente à legislação vigente;
3. que todos os documentos e/ou informações que geramos e recebemos de nossos fornecedores, encaminhados para a elaboração da escrituração contábil e demais serviços contratados, estão revestidos de total idoneidade;
4. que os estoques registrados em conta própria foram por nós contados e levantados fisicamente e avaliados de acordo com a política de mensuração de estoque determinada pela empresa e perfazem a realidade do período encerrado em <ANO BASE>;
5. que as informações registradas no sistema de gestão e controle interno, denominado <SISTEMA EM USO>, são controladas e validadas com documentação suporte adequada, sendo de nossa inteira responsabilidade todo o conteúdo do banco de dados e arquivos eletrônicos gerados.

Além disso, declaramos que não existem quaisquer fatos ocorridos no período base que afetem ou possam afetar as demonstrações contábeis ou, ainda, a continuidade das operações da empresa.

Também confirmamos que não houve:

1. fraude envolvendo a administração ou empregados em cargos de responsabilidade ou confiança;
2. fraude envolvendo terceiros que poderiam ter efeito material nas demonstrações contábeis;
3. violação de leis, normas ou regulamentos cujos efeitos deveriam ser considerados para divulgação nas demonstrações contábeis, ou mesmo dar origem ao registro de provisão para contingências passivas.

Atenciosamente,

.....
Administrador da Empresa ABC
Representante Legal

TÓPICO

4

RELATÓRIOS DE AUDITORIA

Ao final do trabalho de auditoria, o auditor emite sua opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas. De acordo com a definição de Araújo e Arruda (2012, p. 129), o relatório de auditoria é o “produto final do processo de auditoria e consiste em uma narração ou descrição escrita, ordenada e minuciosa dos fatos que foram constatados, com base em evidência concreta, durante o transcurso dos exames de Auditoria Independente de Demonstrações Financeiras”.

As normas que tratam sobre os relatórios de auditoria são: NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente e NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente que apresentam as características, tipos e modelos.

Os relatórios apresentam o resultado do trabalho executado, evidenciam o que foi verificado e os julgamentos e propiciam também recomendações para os problemas encontrados com intuito de contribuir para eficiência e eficácia dos processos da empresa.

A importância do relatório, conforme Imoniana (2018, p. 249), consiste na “orientação aos usuários, sobre a realidade da entidade e seus controles, e aos gestores, para tomada de decisões estratégicas; ameaças de continuidade; qualidade e riscos nos controles internos; informar tendências e resultados sobre os sistemas contábeis”.

O relatório é um instrumento técnico em que o auditor apresenta sua opinião depois de finalizados todos os procedimentos efetuados de auditoria e, por meio dele, comunica aos *stakeholders* com clareza e objetividade sobre as conclusões obtidas das demonstrações auditadas (Araújo; Ribeiro, 2012).

4.1 Tipos de Opinião

De acordo com as normas emitidas, o auditor pode emitir opinião sobre as demonstrações financeiras de dois tipos: opinião não modificada (sem restrição) ou modificada (com restrição).

4.1.1 Opinião não modificada

Quando o auditor expressar uma opinião não modificada, quer dizer que as demonstrações financeiras auditadas estão em conformidades com as normas estabelecidas no Brasil. Assim, para sustentar a opinião não modificada o auditor deve ter obtido segurança razoável de que não há distorções relevantes nas demonstrações financeiras, para isso deve considerar:

se foi obtida evidência apropriada e suficiente;

se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto;

outras avaliações que incluam a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contábeis adotadas, incluindo indicadores de possível tendenciosidade nos julgamentos da administração (Araújo; Ribeiro, 2012, p. 131).

Desse modo, a opinião não modificada determina que o auditor aplicou todos os procedimentos necessários e não encontrou item que mudasse a opinião emitida.

4.1.2 Opinião modificada

O auditor, se verificar que as demonstrações contábeis elaboradas não atingem uma apresentação adequada, deve debater com a administração e mudar a opinião, de acordo com Araújo e Ribeiro (2012, p. 132) quando:

concluir, com base nas evidências, que as demonstrações financeiras tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes;

não conseguir obter evidência apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.

Quando o relatório emitir uma opinião modificada, deve ser claro e informativo e expor todos os requisitos que dão suporte à opinião emitida.

4.2 Componentes do Relatório

Compreendem os relatórios de opinião os seguintes parágrafos:

- **Título:** para indicar com clareza que é um relatório do auditor independente, deve possuir clareza para facilitar a identificação quando é publicado com demais relatórios;
- **Destinatário:** deve ser dirigido conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho, para aqueles que o relatório é elaborado;
- **Parágrafo introdutório:** “o relatório deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem (Perez Jr, 2012, p.160).
- **Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis:** Explica a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis, pelos controles internos que a administração e avaliação da capacidade operacional da empresa. Por exemplo:

a administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro (NBC TA 700, 2016, p. 54).

- **Responsabilidades do auditor:** nesse parágrafo explica a responsabilidade do auditor de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis.
- **Opinião:** na primeira seção, deve ter como título “opinião” e conter a opinião do auditor. Deve também, de acordo com a NBC TA 700:
 - a) identificar a entidade cujas demonstrações contábeis foram auditadas;
 - b) afirmar que as demonstrações contábeis foram auditadas;
 - c) identificar o título de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis;
 - d) fazer referência às notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis; e
 - e) especificar a data ou o período de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis.
- **Base para opinião:** aparece logo abaixo do item Opinião. Deve expressar que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas, citar a seção que contém as responsabilidades do auditor, incluir que o auditor está de acordo com as exigências éticas

e declarar que o auditor acredita que tenha obtido evidência suficiente de auditoria;

- **Local, data e assinaturas:** o relatório do auditor deve ser assinado, mencionar a localidade em que o relatório foi emitido e não pode ter data anterior à data em que ele obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

4.3 Tipos de Relatório

A classificação dos relatórios se dá em virtude do tipo de opinião emitida pelo auditor.

São os seguintes:

- a) Relatório sem ressalva;
- b) Relatório com ressalva;
- c) Relatório com opinião adversa;
- d) Relatório com abstenção de opinião;
- e) Relatório com parágrafo de ênfase;
- f) Relatório com principais assuntos de auditoria.

4.3.1 Relatório sem ressalva (opinião não modificada)

Nesse relatório, o auditor pode concluir que as demonstrações financeiras, em todos os aspectos relevantes, estão em conformidade com os princípios contábeis e normas brasileiras de auditoria aceitas no Brasil.

Segundo Attie (2018, p. 122) diz sobre o relatório sem ressalva:

o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante os Princípios e as práticas usuais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica em todos os aspectos relevantes, onde houve observância das disposições contidas em boas práticas e princípios éticos, comerciais e legais, e na ausência de disposições específicas prevalecem as práticas já consagradas pela profissão contábil e no meio específico onde a organização em auditoria se encontra.

4.3.2 Relatório com ressalva (opinião não modificada)

De acordo com a NBC TA 705, o auditor deve expressar sua opinião com ressalva quando:

- a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis;

- b) ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

O parágrafo com ressalva deve identificar o que, nas demonstrações financeiras analisadas, não está segundo as normas de auditoria, o valor envolvido e o efeito nas demonstrações (Perez Jr, 2012). Assim, quando o auditor verificar que as demonstrações apresentam distorções relevantes, mas que não são generalizáveis, emite opinião com ressalva.

4.3.3 Relatório com opinião adversa

O auditor emite relatório com opinião adversa quando aplicou todos os procedimentos de auditoria e encontrou distorções que, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis. Ele deve, ao emitir opinião adversa, indicar as situações quais identificou não estarem em conformidade com as práticas contábeis e o impacto nas demonstrações financeiras.

4.3.4 Relatório com abstenção de opinião

O auditor deve emitir o relatório com abstenção de opinião quando não obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, e por isso impossibilita o auditor de formar opinião.

O auditor deve se abster de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião e ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados (NBC TA 705).

Também quando não é possível aplicar todos os procedimentos na amplitude que julgou necessário e não constitui opinião sobre o objeto analisado.

4.3.5 Relatório com parágrafo de ênfase

É emitido após o parágrafo da opinião sobre assuntos que o auditor avalia como relevantes sobre as demonstrações financeiras e quer dar destaque e entendimento para os usuários das demonstrações.

De acordo com Perez Jr (2012, p. 177),

o parágrafo de ênfase deve ser emitido quando o auditor toma conhecimento de fatos que não representam discordância das práticas contábeis aplicadas nem limitação na extensão do exame, portanto, não são ressalvas, mas afetam a análise e interpretação das demonstrações contábeis (Perez Jr, 2012, p. 177).

Exemplo de parágrafo de ênfase:

Ênfase

Chamamos a atenção para a Nota Explicativa X as demonstrações contábeis, que descrevem os efeitos do incêndio nas instalações fabris da Companhia. Nossa opinião não contém ressalva relacionada a esse assunto.

Principais assuntos de auditoria

(Padrão)

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor

(Padrão)

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis

(Padrão)

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

(Padrão)

4.3.6 Relatório com principais assuntos de auditoria

Nesse relatório, o auditor apresenta informações que não são apresentadas nas demonstrações e são julgadas por ele como importantes para o entendimento dos usuários a respeito das demonstrações financeiras. Assim, conforme estabelecido pela NBC TA 705 (2016),

se o auditor considera necessário comunicar outro assunto, não apresentado nem divulgado nas demonstrações contábeis, e que, de acordo com seu julgamento, é relevante para o entendimento, pelos usuários, da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório, ele deve incluir um parágrafo de outros assuntos no seu relatório, desde que:

não seja proibido por lei ou regulamento;

o assunto não tenha sido determinado como um principal assunto de auditoria a ser comunicado no relatório do auditor (NBC TA 705, 2016).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Prezado (a) aluno (a), alcançamos a última unidade do estudo sobre auditoria contábil. Foi uma caminhada extensa, com muitos conceitos, técnicas, normas e legislações que guiam o profissional de auditoria. A partir de agora, você tem em suas mãos as ferramentas necessárias para executar um excelente trabalho.

Abordamos sobre o que compete os papéis de trabalho, os objetivos, a forma, o conteúdo, de quem é a propriedade e guarda, a classificação (permanentes e correntes), os tipos, a referência e como é a organização. Perceba que são muitos os requisitos necessários para deixar alinhados, claros e com um padrão os papéis de trabalho.

Em seguida, nos aprofundamos sobre a amostragem estatística, elemento muito usado na auditoria para aplicar os exames e avaliar as transações. O auditor precisa ter esse conhecimento e utiliza da amostragem estatística como ferramenta para auxiliar na aplicação dos procedimentos de auditoria, uma vez que ajuda na praticidade, no tempo e na economia de recursos, influenciando na eficiência dos trabalhos.

Foi dada a definição do que é a Carta de Responsabilidade da Administração, bem como os objetivos e o conteúdo, ponto de extrema importância por se tratar de um documento que também tem por finalidade obter evidências de auditoria, dar confiabilidade sobre as informações obtidas por forma verbal e determinar as responsabilidades do auditor e da administração, devendo ser mantida junto com os demais papéis de trabalho.

Importante ressaltar que o resultado final de cada auditoria é o relatório de auditoria, produto concebido a partir de todo o trabalho realizado e onde o auditor expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis. Como exposto na unidade, a opinião pode ser modificada ou não modificada e os relatórios pode ser: relatório sem ressalva, relatório com ressalva, relatório com opinião adversa, relatório com abstenção de opinião, relatório com parágrafo de ênfase e relatório com principais assuntos de auditoria.

Em suma, esperamos que este material contribua de maneira substancial para o desenvolvimento do conhecimento sobre os assuntos apresentados e que você possa ter aproveitado e desenvolvido habilidades necessárias para ser tornar um profissional capacitado.

LEITURA COMPLEMENTAR

AVANÇOS DO NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR NO BRASIL

Pesquisa inédita no Brasil demonstrou de maneira enfática os avanços quanto à transparência e clareza das informações proporcionadas pelo Novo Relatório do Auditor, adotado em nosso país por meio de normalização emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em conformidade com o modelo desenvolvido pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Para as companhias listadas, a mudança mais relevante no Novo Relatório do Auditor, que passou a ser emitido no Brasil a partir de 2017, sobre as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2016, foi a inclusão da seção Principais Assuntos de Auditoria (PAAs).

O estudo identificou alguns aspectos relevantes: linguagem está mais acessível e deve tornar mais eficiente a comunicação com investidores, credores e reguladores; apresentação está mais detalhada; ficou enfático o foco do auditor em áreas com maior risco e subjetividade de análise e sua atenção com a continuidade operacional do negócio.

A pesquisa realizada pelo Ibracon confirmou a nossa expectativa de que o Novo Relatório do Auditor atenderia ao anseio de usuários das demonstrações contábeis e da sociedade brasileira por um ambiente de negócios com mais conformidade, objetividade e transparência. Mostrou, ainda, com muita clareza, tratar-se de avanço que está melhorando de modo significativo a comunicação entre o auditor, administração e os órgãos de governança corporativa das companhias.

A reordenação do relatório e a descrição aprimorada das responsabilidades do auditor e da administração permitem melhor compreensão por parte dos usuários. As mudanças, de fato, estão enriquecendo e tornando mais consistentes as discussões entre auditor e a companhia auditada sobre os assuntos mais críticos das demonstrações contábeis, assim como do processo de auditoria. São, portanto, uma resposta concreta à crescente demanda global de investidores, acionistas, gestores de empresas, mercado e usuários das informações financeiras em geral por um relatório de auditoria mais informativo e que contemple informações relativas ao processo da auditoria

Para nós, brasileiros, o Novo Relatório, absolutamente alinhado às normas internacionais e de nosso país, tem um significado especial: atende à crescente expectativa nacional de prevalência da ética e da lisura nas relações econômicas e interação do Estado com a iniciativa privada, avanço para o qual a contribuição dos auditores independentes é muito relevante!

Fonte: Adaptado de IBRACOM.

MATERIAL COMPLEMENTAR



- **LIVRO**

- **Título:** Fundamentos da Auditoria;
- **Autor:** Inaldo Da Paixao Santos Araujo Daniel Gomes Arruda;
- **Editora:** Saraiva;
- **Sinopse:** em uma linguagem clara e objetiva, o livro aborda as técnicas e os procedimentos fundamentais da Auditoria Contábil dos setores empresarial e público e traz comentários sobre as principais normas dos órgãos reguladores, nacionais e internacionais, quanto às técnicas e aos procedimentos para suprir às necessidades dos profissionais da área, estudiosos do tema e dos que pretendem prestar provas e concursos nessa área tão exigida atualmente nos programas de seleção pública.



- **FILME/VÍDEO**

- **Título:** Um Sonho de Liberdade;
- **Ano:** 1994;
- **Sinopse:** em 1946, Andy Dufresne (Tim Robbins), um jovem e bem-sucedido banqueiro, tem a sua vida radicalmente modificada quando mandado para uma penitenciária para cumprir prisão perpétua por ter assassinado sua mulher e o amante dela. No presídio, faz amizade com Ellis Boyd Redding (Morgan Freeman), um prisioneiro que cumpre pena há 20 anos e controla o mercado negro do presídio. “O filme mostra o poder da contabilidade e do contador tanto para coisas boas quanto ruins. Um detento (contador) consegue conquistar a confiança das autoridades do presídio fazendo declaração de IR e controlando as contas pessoais deles”, diz a professora Marta Pelúcio da FIPECAFI.

CONCLUSÃO GERAL

Prezado (a) aluno (a), gostaria de parabenizá-lo pela trajetória que você percorreu. Sabemos que não foi fácil, pois se trata um conteúdo com muitas normas, leis e conceitos, mas é perceptível a importância para a prática profissional. Neste material, apresentamos os principais conceitos e assuntos que irão lhe direcionar em sua carreira e poderão ser consultados sempre que houver quaisquer dúvidas.

Na primeira unidade, vimos o início e a definição de auditoria e, de modo geral, a classificação das normas (técnicas e profissionais). Também abordamos um assunto bastante requisitado, não só para a função de auditor, mas ao contador também, que é a ética profissional, uma vez que todo auditor precisa ter ciência de sua responsabilidade. Na Unidade II, aprendemos sobre os principais fundamentos da auditoria. Antes desse material, você já havia estudado sobre controle de qualidade? E a relação e importância na auditoria? Perceba que nenhum assunto é abordado em vão. Ainda na mesma unidade, vimos de forma aprofundada as normas relativas ao auditor e as relativas ao parecer, além de alguns tipos de auditoria: externa, interna e governamental.

Já na unidade III, trabalhamos o desenvolvimento da auditoria, com questões tais como por onde começar, o que fazer e onde aplicar. Assim, estudamos sobre o plano de auditoria, os testes que se utiliza, os procedimentos aplicados e auditoria em contas específicas, pois algumas contas apresentam particularidades e o auditor pode preparar os procedimentos adequados para cada uma.

Por fim, chegamos à unidade IV, na qual apresentamos os produtos resultados do trabalho de auditoria. Também discutimos o que são papéis de trabalho, sobre a amostragem estatística em auditoria, a carta de responsabilidade e os tipos de relatório produzidos.

Percebe-se que material é linear ao abordar os assuntos quando iniciou-se respondendo o que é auditoria e, ao final, apresentou-se o resultado do trabalho, o relatório. Com este material, você pode se considerar preparado e detentor de habilidades para se tornar um excelente profissional.

Até uma próxima oportunidade. Muito obrigada!

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. Auditoria: um curso moderno e completo. [s. l.], 2017. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsmib&AN=edsmib.000011686&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 24 out. 2024.

ALMEIDA, M. C. Auditoria: um curso moderno e completo. [s. l.], 2017. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsmib&AN=edsmib.000011686&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 01 abr. 2020.

ARAÚJO, I. da P. S.; ARRUDA, D. G. Fundamentos da Auditoria: A auditoria das demonstrações financeiras em um contexto global. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATTIE, W. Auditoria : conceitos e aplicações. [s. l.], 2018. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsmib&AN=edsmib.000011955&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 30 mar. 2020.

ATTIE, W. Auditoria: conceitos e aplicações. [s. l.], 2018. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsmib&AN=edsmib.000011955&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 24 out. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 28 mai. 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm. Acesso em: 11 fev. 2020.

Brasil. Instrução Normativa SFC/MF n. 01 de 19 de dezembro de 2001. Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, 19 dez. 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. NBC PG 100 - Cumprimento do Código, dos Princípios Fundamentais e da Estrutura Conceitual. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/>

sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCPG100(R1)&arquivo=NBCPG100(R1).doc. Acesso em Acesso em: 24 out. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. NBC T 12 – Auditoria Interna, de 10 de abril de 1995. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t12.htm>. Acesso em: 24 out. 2024.

CREPALDI, S. A. Auditoria contábil: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2016.

CREPALDI, S. A. Auditoria contábil: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2016. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsmib&AN=edsmib.000009155&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 24 out. 2024.

CREPALDI, S. A. Auditoria contábil: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2016. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsmib&AN=edsmib.000009155&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 29 mar. 2020.

DE CONTABILIDADE, CONSELHO FEDERAL. Código de ética profissional do contador. Resolução CFC, n. 803/96, 1996.

FRANCO, H.; MARRA, E. Auditoria Contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

HOOG, W. A. Z.; Carlin, E. L. B. Manual de Auditoria Contábil: teoria e prática. 5. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

IMONIANA, J. O. Auditoria: planejamento, execução e reporte. Rio de Janeiro: Atlas, 2018. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsmib&AN=edsmib.000014132&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 24 out. 2024.

IMONIANA, J. O. Auditoria: planejamento, execução e reporte. Rio de Janeiro: Atlas, 2018. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsmib&AN=edsmib.000014132&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 24 out. 2024.

IMONIANA, J. O. Auditoria: planejamento, execução e reporte. Rio de Janeiro: Atlas, 2018. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsmib&AN=edsmib.000014132&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 8 abr. 2020.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON. NPA 01: Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis.1992. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/> Acesso em: 24 out. 2024.

JIMÉNEZ, A.; LONGO, C. G.; MARCOS, S. Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras: Novas Normas Brasileiras e Internacionais de Auditoria. São Paulo: Editora Atlas SA, 2015.

LINS, L. D. S. Auditoria. [s. l.], 2017. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsmib&AN=edsmib.000010616&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 24 out. 2024.

MELO, M. M.; SANTOS, I. R. Auditoria contábil. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEREZ JUNIOR, J. H. Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos. São Paulo: Atlas, 2012.

PETER, M. da G. A. Manual de auditoria governamental. São Paulo: Atlas, 2014. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsmib&AN=edsmib.000006324&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 24 out. 2024..

RIBEIRO, O. M. Auditoria fácil. São Paulo: Saraiva, 2013. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsmib&AN=edsmib.000005017&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 24 out. 2024.

SANTOS, I. R. dos. Auditoria Contábil. [s. l.]: Editora Freitas Bastos, 2017. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=cat07624a&AN=peb.9788579872891&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 24 out. 2024.

