

Curso de Graduação em

Ciências Contábeis a distância

AUDITORIA CONTÁBIL

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro Sócio-Econômico
Departamento de Ciências Contábeis

V632a Vicente, Ernesto Fernando Rodrigues

Auditoria Contábil / Ernesto Fernandes Rodrigues. Vicente - Florianópolis : UFSC / CSE / Departamento de Ciências Contábeis, 2011.

98p. : il., gráficos, tabelas

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-62894-44-2

1. Contabilidade. 2. Auditoria. I. Título

CDU: 657.63

GOVERNO FEDERAL

Presidente da República – Dilma Vana Rousseff
Ministro da Educação – Fernando Haddad
Secretário de Educação a Distância – Carlos Eduardo Bielschowsky
Coodenador Nacional da Universidade Aberta do Brasil – Celso Costa

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

Reitor – Álvaro Toubes Prata
Vice-Reitor – Carlos Alberto Justo da Silva
Pró-Reitor de Desenvolvimento Humano e Social – Luiz Henrique Vieira Silva
Pró-Reitor de Assuntos Estudantis – Cláudio José Amante
Pró-Reitora de Pesquisa e Extensão – Débora Peres Menezes
Pró-Reitora de Pós-Graduação – Maria Lucia de Barros Camargo
Pró-Reitora de Ensino de Graduação – Yara Maria Rauh Muller
Coordenadora de EAD/PREG – Eleonora Milano Falcão Vieira
Secretário de Planejamento e Finanças – Luiz Alberton
Secretária de Cultura e Arte – Maria de Lourdes Alves Borges
Coordenador UAB - UFSC – Cícero Barboza

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

Diretor – Ricardo José Araújo Oliveira
Vice-Diretor – Alexandre Marino Costa

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Chefe do Departamento – Maria Denize Henrique Casagrande
Subchefe do Departamento – Flávio da Cruz
Coorda. Geral do Curso de Graduação na modalidade a distância – Maria Denize Henrique Casagrande
Coordenadora de Educação a Distância – Eleonora Milano Falcão Vieira
Coordenador de Tutoria e de Pesquisa e TCC – Altair Borgert
Coordenador de Ambiente Virtual de Ensino e Aprendizagem – Irineu Afonso Frey
Coordenador Financeiro – Erves Ducati
Coordenadora Pedagógica – Elisete Dahmer Pfitscher

EQUIPE DE PRODUÇÃO DE MATERIAL

Coordenação de Design Instrucional – Suelen Haidar Ronchi
Design Instrucional – Eleonora Schlemper Mendonça
Revisão Textual – Maria Geralda Soprana Dias
Revisão de Material – Patrícia Cella Azzolini
Coordenação de Design Gráfico – Giovana Schuelter
Design Gráfico – Maraysa Alves
Ilustrações – Maraysa Alves
Design de Capa – Guilherme Dias Simões
Felipe Augusto Franke
Steven Nicolás Franz Peña
Projeto Editorial – André Rodrigues da Silva
Felipe Augusto Franke
Guilherme Dias Simões
Steven Nicolás Franz Peña

SUMÁRIO

UNIDADE 1 - INTRODUÇÃO À AUDITORIA

1.1	Histórico da Auditoria	12
	Acontecimentos que marcaram a evolução da auditoria	14
	Origem e evolução do conceito de auditoria	16
1.2	Formas de Auditoria	19
	De acordo com a extensão dos trabalhos	20
	De acordo com a profundidade dos exames	21
	De acordo com sua tempestividade	22
	De acordo com os fins a que se destina	23
	De acordo com a relação do auditor com a entidade auditada	24

UNIDADE 2 - PLANEJAMENTO DA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

2.1	Atividades preliminares do trabalho de auditoria	32
2.2	Definição: natureza, época e extensão dos recursos necessários	32
2.3	Documentação do planejamento	33
2.4	Atividades preliminares do trabalho de auditoria	34
2.5	Entendimento necessário da entidade e do seu ambiente	34
	Controle interno da entidade	37
	Auditoria interna: utilização do trabalho de auditoria interna	38
	Relações entre auditoria interna e o auditor independente	39
	Utilização de trabalho específico dos auditores internos	40
	Outros fatores externos	40
2.6	Materialidade no planejamento e na execução da auditoria	40
2.7	Identificação e avaliação dos riscos de distorção	41
2.8	Amostragem em auditoria	42
2.9	Cronograma de planejamento	43

UNIDADE 3 - EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

3.1	Fontes da evidência de auditoria	47
3.2	Procedimentos de auditoria para obtenção de evidência de auditoria	47
	Inspeção	48
	Observação	48
	Confirmação externa	48
	Recálculo	50

Reexecução	50
Procedimentos analíticos.....	50
Indagação.....	50
3.3 Informações a serem utilizadas como evidência de auditoria.....	51
Relevância	51
Confiabilidade.....	52
Seleção dos itens para testes para obtenção da evidência de auditoria	52
Seleção de todos os itens	53
Seleção de itens específicos.....	53
3.4 Testes de superavaliação e de subavaliação	54
3.5 Testes em contas do ativo e despesas	57
Testes em disponibilidades	59
Testes em estoques	59
Testes em contas a receber/clientes.....	61
Testes em outras contas do ativo circulante.....	62
Testes em contas do ativo não circulante.....	62
Testes em contas de despesas	64
3.6 Testes em contas do passivo, patrimônio líquido e receitas	65
Testes em contas a pagar fornecedores	66
Testes em contas de empréstimos e financiamentos.....	66
Testes em outras contas do passivo circulante e não circulante.....	67
Testes em contas do patrimônio líquido	67
Testes em contas de receitas.....	68
3.7 Documentação da auditoria – papéis de trabalho.....	69
3.8 Confidencialidade, Custódia e Propriedade dos Papéis de Trabalho.....	71

UNIDADE 4 - EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR

INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

4.1 Conclusão do auditor	87
4.2 Relatório do auditor independente	88
Título.....	88
Destinatário	88
Parágrafo introdutório	89
Responsabilidade da administração.....	89
Responsabilidade do auditor	89
Opinião do auditor – padrão	90
Opinião do auditor – modificações em relação ao padrão.....	90
Assinatura do auditor	92

	Data do relatório do auditor independente.....	92
	Endereço do auditor independente	92
4.3	Complementos ao relatório do auditor independente (outros assuntos).....	92
	Demonstrações contábeis do período anterior auditadas por auditor independente antecessor	92
	Demonstrações contábeis do período anterior não auditadas	93
	Demonstrações contábeis comparativas	93
	Normas de auditoria de jurisdição específica	93

	REFERÊNCIAS	95
--	--------------------------	-----------

CARO(A) ALUNO(A),

A auditoria contábil é reconhecida como uma atividade de fundamental importância para a confiança dos usuários da informação contábil.

Ao longo do desenvolvimento econômico das nações e principalmente após as crises de 1929 e 2001, a importância da auditoria mostrou-se ainda mais relevante e impactante, pois os grupos de interesse nas empresas têm no processo de auditoria a confiança necessária para poder tomar decisões com base no relatório da auditoria.

Esperamos que os alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis da UFSC discutam e pratiquem os procedimentos e testes desenvolvidos neste texto.

Profº Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

ANOTAÇÕES

d m a

Lined writing area consisting of 17 horizontal lines.

Lined writing area consisting of 13 horizontal lines.



Unidade 1

INTRODUÇÃO À AUDITORIA

Na unidade 1, você vai conhecer a história da auditoria, os conceitos básicos e as principais formas de auditoria.

Auditoria pode ser conceituada como a atividade de levantamento e de avaliação sistemática de procedimentos e tarefas de uma determinada área. Essa atividade de levantamento e avaliação está geralmente associada a um conjunto de normas – internas e/ou externas, legais ou não – que devem ser verificadas, ou auditadas, por um profissional especializado.

Sem esgotar o assunto, diversos tipos de auditoria podem ser listados.

TIPO DE AUDITORIA	ATIVIDADES DE LEVANTAMENTO E AVALIAÇÃO
Auditoria interna	Observância de normas e procedimentos implantados pela empresa ou pelos órgãos reguladores de determinadas atividades.
Auditoria operacional	Processos administrativos e operacionais em busca do aprimoramento contínuo dos processos.
Auditoria de cumprimento normativo ou <i>compliance audit</i>	Com a mesma abordagem da auditoria interna, esta auditoria é mais utilizada em áreas com um maior conjunto de regras, como, por exemplo, os bancos fiscalizados pelo Banco Central.
Auditoria de gestão	Da eficiência e da eficácia do corpo diretivo e gerencial.
Auditoria de sistemas	Da qualidade do sistema de computação de dados e dos controles existentes no ambiente de tecnologia de informações, com o objetivo de garantir a geração de informações e dados confiáveis.
Auditoria fiscal e tributária	Análise dos procedimentos adotados para a apuração, controle e pagamentos dos tributos que incidem nas atividades comerciais e operacionais da empresa. Avaliação do planejamento tributário.
Auditoria ambiental (1)	Avaliação dos processos operacionais e produtivos das empresas visando à identificação de danos ao meio ambiente e quantificação de contingências.
Auditoria ambiental (2)	Preparação da empresa para receber o Certificado ISO 14.000 – <i>International Organization for Standardization</i> – meio ambiente.
Auditoria das demonstrações contábeis	Ou auditoria independente, onde é feita a análise da conformidade dos procedimentos de evidência contábil.

Quadro 1 – Tipos de auditoria
Fonte: Elaboração do autor.

Em complemento, a auditoria contábil, que pode ser conceituada como sendo o “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas, e das demonstrações financeiras de uma entidade”, conforme Crepaldi (2004, p. 23), é uma atividade necessária e fundamental para a confiança dos usuários da informação contábil.

Uma abordagem mais completa do conceito de Auditoria Contábil associa o processo de auditoria à “Teoria da agência” (JENSEN, 1976), ou mais par-



tualmente ao surgimento de conflitos de interesse (problema de agência) entre o proprietário do capital e os agentes contratados para a gestão do negócio. Nesse contexto, surge o conceito de governança nas organizações, que minimiza o problema de agência, com a adoção e a evidência dos controles internos, maior transparência e equidade na divulgação das informações financeiras. A auditoria contábil garante, por meio de técnicas e testes, que as demonstrações financeiras reflitam a situação econômico-financeira da entidade. Nesse sentido, Almeida (2001) defende que:

Para encontrarmos as bases da auditoria e os seus fundamentos, não a podemos conceber numa perspectiva de auditado, mas, sim, enquadrando-a como elemento de uma sociedade que contribui para o seu bem-estar.

Diferentemente das outras auditorias, a auditoria contábil é orientada para empresas que publicam obrigatoriamente suas demonstrações contábeis. No caso de companhias abertas:

Art. 177...§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas à auditoria por auditores independentes nela registrados. (BRASIL, 2009).

Para se conhecer a auditoria, deve-se analisar o seu processo histórico, a sua origem e o motivo pelo qual ela se tornou uma atividade necessária ao bom andamento dos diversos negócios a que ela se aplicava.

1.1 HISTÓRICO DA AUDITORIA

A história mostra que a auditoria e a contabilidade caminham juntas desde o seu início. A partir do momento em que a contabilidade foi sendo criada para mensurar e controlar o patrimônio e os resultados das trocas de mercadorias, o processo de auditoria foi sendo desenvolvido e cada vez mais fortemente associado à história da contabilidade. Sá (1995 apud ALBERTON, 2008) aborda a história da contabilidade dividindo-a nas seguintes idades:

- a. **Idade antiga da contabilidade:** compreende a escrituração dos fatos patrimoniais pelos sumérios, babilônios, egípcios, assírios, cretenses, gregos,

romanos e outras civilizações, no período compreendido entre 6.000 a.C. e 1.202 d.C.

- b. Idade média da contabilidade:** marcada pelo aparecimento do método do registro contábil pelas partidas dobradas, no período de 1.202 a 1.494.
- c. Idade moderna da contabilidade:** marcada pela divulgação das primeiras obras sobre a técnica dos registros patrimoniais, com destaque para a obra *Tractatus*, de Luca Pacioli em 1.494, e, em 1.840, pelos estudos científicos de Francesco Villa.
- d. Idade científica ou contemporânea da contabilidade:** marcada pela sistematização do conhecimento contábil, no período de 1840 até os dias atuais.

De acordo com Attie (1998 apud ALBERTON, 2008), de 1840 até 1920, a Escola Italiana iniciou o processo de desenvolvimento da teoria da contabilidade. A partir de 1920, passou a predominar a Escola Anglo-Americana de Contabilidade, desenvolvendo a Contabilidade de Custos, Gerencial, Análise de Balanços, Auditoria e outras ramificações técnicas.

Além dessas escolas, Schmidt (2000) cita outras: a Escola Alemã no final do século XIX e início do século XX, tendo como principal contribuição o desenvolvimento doutrinário da contabilidade, e a Escola Francesa ou Neocontista, também no final do século XIX, que estabeleceu procedimentos para a elaboração dos balanços das empresas; em 1880, foi realizado na França um congresso de contadores, no qual houve um consenso sobre a padronização dos balanços patrimoniais.

Portanto, a partir de 1840, a contabilidade passou a fazer parte dos princípios científicos, acompanhando a evolução do sistema empresarial e das economias de mercado. O conceito de sociedade foi sendo aprimorado e tornou-se possível distinguir a entidade empresarial e os seus proprietários.

O início do sistema capitalista foi marcado pelas empresas de capital fechado, principalmente as pertencentes a grupos familiares. A expansão do mercado e o aumento da concorrência fizeram com que essas organizações ampliassem suas instalações, investissem em busca de novas tecnologias no desenvolvimento de pessoal, no aperfeiçoamento de seus controles internos e nos procedimentos de forma geral.



Para a realização de tais investimentos, as organizações precisaram de recursos financeiros; foram em busca de novos acionistas, abrindo seus capitais, ou em busca de dinheiro junto a instituições financeiras.

Esses novos parceiros, seja a título de empréstimos ou participações permanentes, precisavam analisar a situação econômico-financeira das empresas. Para isso, fizeram uso das demonstrações contábeis, para situarem-se acerca da segurança, liquidez e rentabilidade dessas organizações. Por conseguinte, surgiu a figura do auditor contábil, profissional capacitado para dar confiabilidade aos dados contidos nessas demonstrações.

Como ciência social, a contabilidade tem por objetivo o controle patrimonial das entidades, utilizando-se de técnicas contábeis para atingir suas metas. Uma dessas técnicas é a auditoria contábil.

Na realização da auditoria contábil, uma das funções do auditor é verificar se a entidade auditada segue os princípios contábeis emanados pelo Conselho Federal de Contabilidade e demais órgãos ligados a ele (CFC nº 1.121 de 2008).

1.1.1 ACONTECIMENTOS QUE MARCARAM A EVOLUÇÃO DA AUDITORIA

Principais acontecimentos que marcaram a história da auditoria no mundo estão demonstrados no Quadro 2, em ordem cronológica.

ANO	MUNDO
1310	Criação do Conselho de Londres – Inglaterra.
1314	Criação do cargo de auditor do Tesouro da Inglaterra.
1559	Sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela Rainha Elizabeth I – Inglaterra.
1581	Criação do Colégio de Contadores de Veneza – Itália.
1640	Criação do Tribunal de Contas em Paris – França.
1658	Criação da Academia Dei Ragionieri, nas cidades de Milão e Bolonha – Itália.
1786	Criação do Guia profissional de Nova York – Estados Unidos.
1786	Criação do Guia Comercial inglês – Inglaterra.

1845	O Railway Consolidation Act passou a obrigar a verificação dos balanços por auditores – Inglaterra.
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados – Inglaterra.
1886	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) – Estados Unidos.
1894	Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos – Holanda.
1916	Criação da American Accounting Association (AAA) – Estados Unidos.
1934	Criação do Security and Exchange Commission (SEC) – Estados Unidos.
1972	Criação do International Accounting Standard Board – IASB.

Quadro 2 - Acontecimentos que marcaram a história da auditoria no mundo
Fonte: Adaptado e compilado de Alberton (2008).

O Brasil, com o aumento da sua participação na economia mundial, começa, em 1909, a adotar padrões importados de outros países, conforme Quadro 3.

ANO	BRASIL
1909	Mc-Auliffe Davis Vell & Co, a primeira empresa de auditoria instalada no Brasil, atualmente com o nome Arthur Andersen.
1915	Chegada da Price Waterhouse no Rio de Janeiro.
1946	Fundado pelo Decreto-lei nº 9.295 o Conselho Federal de Contabilidade – CFC.
1960	Fundado o Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA.
1965	Criação da Lei nº 4.728, para disciplinar o mercado de capitais, que citou pela primeira vez a expressão “auditores independentes”.
1971	Fundado o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON.
1972	Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil.
1972	Resolução CFC nº 321/72 aprova as normas e os procedimentos de auditoria elaborados pelo IBRACON.
1976	Lei nº 6.385 cria a Comissão de Valores Mobiliários para fiscalizar o mercado de capitais.
1976	Criação da Lei nº 6.404 das Sociedades por Ações.
1977	Criação da Ordem dos Auditores Independentes do Brasil.
1990	Instrução Normativa nº202/93 Art.16, item VIII da CVM exige que as companhias abertas sejam auditadas trimestralmente.
2001	Alteração da Lei nº 6.404/76 das Sociedades por Ações.

Quadro 3 – Acontecimentos que marcaram a história da auditoria no Brasil
Fonte: Adaptado e compilado de Alberton (2008).

Além dos itens relatados, diversas instituições foram criadas no mundo e no Brasil para auxiliar no desenvolvimento e na evolução da auditoria.



1.1.2 ORIGEM E EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE AUDITORIA

Segundo Sá (1998 apud ALBERTON, 2008), a palavra auditoria tem a origem latina *audire*: o ouvinte, aquele que ouve; e foi rotulada pelos ingleses por *auditing*, no sentido de revisão. Attie (1998) corrobora quanto ao fato de a origem da palavra auditoria (que tem como finalidade examinar, corrigir, ajustar, certificar) ser oriunda da cultura inglesa.

As primeiras auditorias eram denominadas auditorias corretivas, que objetivavam detectar desfalques e fraudes, e verificar a honestidade dos administradores. O objetivo era assegurar aos proprietários que os empregados contratados controlavam corretamente as contas, que não faltava nenhum bem e que as cifras eram exatas. Essas auditorias atingiam todas as operações e registros contábeis.

A evolução da auditoria contábil começou no final do século XIX, na Inglaterra, Holanda e Estados Unidos, impulsionada pelo crescimento das empresas e pelo interesse da economia popular nas grandes organizações. Para Franco e Marra (2000 apud ALBERTON, 2008), os principais fatos que marcaram a evolução da auditoria contábil foram:

- a. o controle dos gastos públicos;
- b. o aparecimento das grandes organizações transnacionais;
- c. a taxaçoão do imposto de renda baseado nos resultados apurados em balanços;
- d. a participação acionária na formação de capital das empresas;
- e. a complexidade dos negócios;
- f. a prática financeira impulsionadora do desenvolvimento da economia de mercado;
- g. a necessidade de informações contábeis verídicas;
- h. a complexidade dos sistemas contábeis; e
- i. o desenvolvimento e a implementação de sistemas de controles internos.

Em função desses fatos ocorridos e do envolvimento de um número maior de pessoas nas organizações, foi possível dividir o trabalho, foram segregadas as funções de custódia dos bens e dos registros contábeis, criando-se, assim, novos controles internos para proteger os bens, detectar e evitar fraudes. A partir desse momento, a verificação de todas as operações e de todos os registros tornou-se inviável, em função de seu alto custo.

Conseqüentemente, a função do auditor contábil foi alterada, o qual passou a examinar o sistema de controles internos e o sistema contábil, com a finalidade de verificar se a forma como são projetados permite manter registros exatos, proteger os ativos e elaborar relatórios merecedores de confiança. Entram em cena os testes das transações das evidências, para verificar se o sistema contábil e os testes das evidências funcionam de acordo com o planejamento, para comprovar os dados apresentados nas demonstrações contábeis.

Desse modo, o conceito de auditoria contábil foi se modificando ao longo dos anos. O conceito mais antigo enfocava a auditoria de registros contábeis. Posteriormente, passou a enfatizar a auditoria das demonstrações contábeis. O Quadro 4 destaca alguns conceitos de auditoria contábil que evidenciam essa evolução.

AUTORES/OBRAS	CONCEITO
William H. Bell e Ralph S. Johns (1942)	Auditoria é a verificação geral das contas de uma empresa para determinar sua posição financeira, o resultado de suas operações e a probabilidade de seus administradores, com o fim de comunicar o resultado do exame aos proprietários, acionistas, gerentes, conselheiros, às bolsas de fomento e outros órgãos oficiais, síndicos atuais ou prováveis arrendatários, futuros interventores ou compradores, juntas de credores, agências mercantis, hipotecários ou quaisquer outros interessados. Objetiva verificar se houve prestação justa de contas de um patrimônio e se os negócios foram convenientemente administrados, para satisfação ao público, aos doadores etc.; verificar custos, lucros ou prejuízos de um negócio; e descobrir e impedir fraudes.
Pedro A. Vidal Rivera (1955)	Auditoria é o exame de todas as anotações contábeis, a fim de comprovar sua exatidão e a veracidade dos estados ou situações que as ditas anotações produzem.
Arthur Warren Holmes (1956)	A auditoria é o exame de demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos.
José Alvarez Lopez (1987)	As palavras auditoria ou censura de contas se relacionam com a revisão e verificação de documentos contábeis, registros, livros e listagens de contas, utilizadas no processo de captação, representação e interpretação da realidade econômico-financeira da empresa.



Enciclopédia Britânica	Auditoria é o exame das contas feitas pelos funcionários financeiros de um estado, companhias e departamentos públicos, ou pessoas físicas, e a certificação de sua exatidão.
Dicionário americano de Funk & Wagnalls	Auditoria é a função de examinar, ajustar e certificar contas. É o exame de um documento contábil e da prova de sua exatidão; chamada para contas; ajuste de contas; um balanço; uma audiência.
Dicionário de Caldas Aulete	Auditoria é o emprego do auditor. Tribunal onde o auditor exerce as suas funções.
Hilário Franco e Ernesto Marra (2000)	É uma técnica contábil que 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.
Antônio Lopes de Sá (1998)	Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza azieldal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.
NBC TA 200 (2009)	A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; e, no que for pertinente, de acordo com a legislação específica.

Quadro 4 – Evolução dos conceitos de auditoria
Fonte: Adaptado de Alberton (2008) e NBC TA 200 (2009).

Os conceitos enfatizam a verificação da veracidade e fidedignidade dos dados e das informações contidas nas demonstrações contábeis e passam, também, a criticar e orientar em situações que já ocorreram ou que ainda poderão ocorrer na entidade auditada, visando a resguardar e proteger seu público.

Para que os pressupostos dessas definições possam realmente ocorrer, foram criados diversos órgãos que normatizam a realização da auditoria, a saber:

- a. Comissão de Valores Mobiliários (CVM) – para as sociedades anônimas de capital aberto.
- b. Banco Central do Brasil (BACEN) – para bancos comerciais e de investimentos, instituições financeiras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, corretoras de câmbio, sociedade de arrendamento mercantil e sociedade de crédito imobiliário.

- c. Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) – para as companhias e sociedades seguradoras.

Há outras entidades, além das citadas, que obrigam a realização de auditorias, tais como as responsáveis pela fiscalização de tributos federais, estaduais e municipais.

Além da obrigação legal, outras razões levam as empresas a utilizar-se de serviços de auditoria. Almeida (1996) cita diversos motivos que levam uma entidade a contratar um auditor contábil independente, quais sejam:

- a. Para controle interno de acionistas, proprietários ou administradores da empresa;
- b. concessão de empréstimo por uma instituição financeira;
- c. por imposição de um fornecedor para financiar a compra de matéria-prima;
- d. para atender às exigências do estatuto ou contrato social da companhia ou empresa;
- e. para efeito de incorporação, fusão e cisão de empresa.

Em função dessas razões que levam as empresas a realizarem auditorias, bem como os seus respectivos órgãos reguladores, diversas formas de executar os trabalhos foram desenvolvidas por profissionais e estudiosos do assunto.

1.2 FORMAS DE AUDITORIA

A realização de auditorias nas empresas é importante sob a perspectiva da riqueza patrimonial, dando maior segurança aos administradores, proprietários, fisco, financiadores etc., no sentido da integridade do valor. O Quadro 5 apresenta os reflexos e as vantagens da utilização dos serviços de auditoria.



ASPECTOS	REFLEXOS/VANTAGENS
Administrativo	Ajuda na fiscalização da eficiência dos controles internos, na correção dos registros contábeis, na adequação das demonstrações contábeis, na redução de desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos, na apuração de informações confiáveis da situação patrimonial e econômico/financeira da empresa.
Fiscal	Resguarda o patrimônio contra multas e penalidades sobre a sonegação de impostos.
Técnico	Contribui para que as demonstrações contábeis sejam elaboradas de acordo com os princípios e normas da contabilidade.
Financeiro	Resguarda créditos de terceiros.
Econômico	Assegura maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados operacionais.
Ético	Examina a moralidade do ato praticado.
Social	Assegura a veracidade das informações das demonstrações contábeis para a sociedade em geral.

Quadro 5 – Reflexos e vantagens na utilização dos serviços de auditoria.
Fonte: Adaptado de Jund (2001 apud ALBERTON, 2008).

Em decorrência das diferentes necessidades de verificação de processos, dos seus reflexos e vantagens, a auditoria pode apresentar-se sob diferentes formas. Sá (1998) divide a auditoria em duas classes fundamentais, quais sejam: a auditoria geral, sintética ou de balanço; e a auditoria detalhada ou analítica.

Por sua vez, Crepaldi (2000) classifica a auditoria em dois tipos: o primeiro é a auditoria de demonstrações contábeis; e o segundo é a auditoria operacional ou de gestão.

Franco e Marra (2000) e Magalhães et al. (2001) abordam essas categorias de auditoria por formas, visando a atender necessidades específicas. Explicam que as auditorias podem assumir as seguintes formas: de acordo com a extensão dos trabalhos; de acordo com a profundidade dos exames; de acordo com sua tempestividade; de acordo com os fins a que se destina; e de acordo com as relações do auditor com a entidade auditada.

1.2.1 DE ACORDO COM A EXTENSÃO DOS TRABALHOS

A abordagem da auditoria quanto à extensão dos trabalhos pode ser apresentada nas perspectivas: geral, parcial ou específica, e limitada.

a. Auditoria geral

Quando abrange todas as unidades operacionais é chamada de auditoria geral. Pode variar em profundidade, exigindo exame integral ou por amostragens, conforme o juízo do auditor em relação à confiança obtida nos controles internos da entidade.

Essa forma de auditoria é a mais completa em extensão, podendo destinar-se a atender a várias finalidades, tais como: acautelar interesses de investidores e acionistas; controle administrativo; exigências legais; e avaliar a confiabilidade das demonstrações contábeis.

b. Auditoria parcial ou específica

Abrange, especificamente, apenas uma ou algumas demonstrações contábeis ou determinadas áreas operacionais. Esta forma de revisão pode ser realizada para atender interesses de acionistas e investidores ou para controle administrativo, visando a apurar a situação econômica e/ou financeira da entidade, conferir os custos, confirmar a existência de determinados valores patrimoniais, confirmar saldos de contas de terceiros, verificar o cumprimento de obrigações fiscais, verificar o atendimento dos preceitos da legislação societária, apurar erros, fraudes, desvios e malversações do patrimônio e determinar o valor real do patrimônio líquido da entidade.

1.2.2 DE ACORDO COM A PROFUNDIDADE DOS EXAMES

Em se tratando da auditoria quanto à profundidade dos exames, a revisão pode ser: integral; por amostragem ou testes; e analítica.

a. Integral

Consiste na realização de exames de todos os registros contábeis, de todos os documentos e de todo o sistema de controles internos da entidade auditada; equivale a uma perícia. Nas grandes organizações, essa forma de auditoria é economicamente inviável, em função de seu elevado custo.

b. Auditoria por amostragem ou testes

A partir da análise do sistema de controles internos da entidade auditada, esta forma de auditoria consiste em examinar determinada porcentagem dos



registros e dos documentos, que o auditor considere suficiente para fazer seu juízo sobre a exatidão e a legitimidade dos fatos examinados.

O auditor identifica as áreas de risco, utilizando-se de modelos matemáticos e estatísticos nos quais fixará a quantidade de testes que julgar necessária e suficiente para formar sua opinião sobre os elementos examinados. Também fará uma análise do custo-benefício para determinar a profundidade e a extensão (realização dos testes de auditoria) das transações dos ativos e passivos.

c. Revisão analítica

Esta forma de auditoria compreende o exame minucioso e a profundidade de todo o fluxo dos controles internos (verificar a eficiência e sua aplicação), bem como o exame analítico das operações de determinada natureza ou de determinado período do ano. A revisão analítica pode ser confundida com a auditoria integral. A diferença é que, no exame analítico, busca-se conferir flutuações significativas e itens incomuns, através de análise e comparação de quocientes, coeficientes e índices.

Para Magalhães et al. (2001), a auditoria por revisão analítica é uma metodologia na qual é empregado o conceito de auditoria prenunciativa, em que auditar é administrar o risco.

Portanto, a revisão da auditoria pode ser geral, parcial ou limitada, com profundidade de verificação integral, por amostragem ou analítica, e poderá ser realizada eventualmente ou de forma permanente.

1.2.3 DE ACORDO COM SUA TEMPESTIVIDADE

A realização da auditoria, no que diz respeito à tempestividade, pode ser permanente, especial ou eventual.

a. Auditoria permanente

Forma de revisão realizada habitualmente em todos os exercícios sociais, podendo ser continuada ou periódica (sazonal). A revisão permanente é executada por auditores internos ou por auditores independentes.

A auditoria permanente continuada ocorre quando o programa de trabalho visa ao exame constante das operações registradas e dos controles internos. Esta forma de revisão tem como vantagem a presença permanente do auditor,

auxiliando a administração da organização na solução de problemas contábeis. Normalmente, é executada por auditores internos, mas pode também ser realizada por auditores independentes (terceirizados). Outra vantagem é a possibilidade de descobrir erros e irregularidades logo após sua ocorrência, evitando sua repetição. Quando os erros são de natureza fiscal, a realização desta forma de auditoria evita penalidades à empresa. Franco e Marra (2000) apontam como desvantagem da execução da auditoria interna por auditores independentes, o alto custo para a organização.

A auditoria permanente periódica ou sazonal ocorre quando o auditor visita a empresa trimestralmente, semestralmente, anualmente ou em outro período. Esta forma de auditoria, normalmente, é executada por auditores independentes, e é menos onerosa que a auditoria continuada.

b. Auditoria especial ou eventual

Não possui caráter habitual; por essa razão, não é realizada todos os anos. Normalmente, esta forma de auditoria objetiva atender fins específicos, tais como concessão de crédito, atender exigências legais, apurar o valor real do patrimônio líquido da entidade, controle administrativo.

Essas formas de auditoria visam a atender as diversas necessidades informativas dos usuários das demonstrações contábeis e podem ter diversas finalidades.

1.2.4 DE ACORDO COM OS FINS A QUE SE DESTINA

A auditoria contábil pode ser realizada para diversas finalidades, objetivando sempre suprir as necessidades dos seus usuários, sejam eles internos ou externos. Os usuários internos são os diretores e demais colaboradores da entidade auditada. Já os usuários externos são os fornecedores, clientes, bancos, corretoras de valores, governos, acionistas minoritários e outros. Essa forma de auditoria pode ter as seguintes finalidades:

- confirmar a exatidão das demonstrações contábeis;
- acautelar interesses de acionistas preferenciais e demais investidores que não fazem parte da administração da empresa auditada;
- concessão de crédito (financiadores e debenturistas);



- apurar o valor real do patrimônio líquido da empresa (para efeito de retirada ou admissão de sócio ou acionista, colocação de ações no mercado, venda da empresa ou de seu controle acionário, fusão, incorporação, cisão com outra empresa, liquidação de sociedade);
- cumprimento de obrigações fiscais (interesse do estado);
- controle administrativo; e
- apurar erros e fraudes.

Geralmente, essas formas de auditoria apresentadas são realizadas por auditores independentes, mas algumas delas também o são por outros tipos de auditores. Assim, torna-se relevante conhecer a relação entre auditor e entidade auditada.

1.2.5 DE ACORDO COM A RELAÇÃO DO AUDITOR COM A ENTIDADE AUDITADA

A auditoria, com relação à entidade auditada, divide-se em: auditoria interna, que é executada geralmente por auditores internos; e auditoria externa, que é executada por auditores independentes.

a. Auditoria externa

A auditoria externa, segundo Franco e Marra (2000, p. 216), “é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratada para auditoria permanente ou eventual”.

Na execução da auditoria externa, os auditores independentes têm, geralmente, como objetivo principal, revisar as demonstrações contábeis, o sistema de controles internos e o sistema contábil da empresa auditada. Magalhães et al. (2001) apontam as seguintes finalidades:

- proteger os investidores;
- analisar e testar o sistema de controles internos e o sistema contábil, em busca da razoável fidedignidade das demonstrações contábeis;

- emitir o parecer sobre as demonstrações contábeis;
- executar os trabalhos com independência segundo as normas de auditoria; e
- reprimir erros e fraudes.

O que vai diferenciar a auditoria externa de outras auditorias é o grau de independência que os auditores podem e devem manter em relação à entidade auditada.

b. Auditoria interna

Jund conceitua auditoria interna como:

[...] uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, às metas, aos objetivos e às políticas definidas para as mesmas. (JUND, 2001, p. 26 apud ALBERTON, 2008).

As tarefas da auditoria interna são executadas, geralmente, por auditores internos, funcionários da própria empresa auditada e têm como objetivo revisar e analisar documentos, registros, políticas e normas. A empresa auditada para executar os serviços de auditoria interna pode, também, utilizar-se dos trabalhos de auditores independentes (terceirização da auditoria interna).

A auditoria interna, conforme Magalhães et al. (2001 apud ALBERTON, 2008), tem as seguintes finalidades:

- proteger a organização;
- acompanhar o cumprimento de normas técnicas e a política de administração da empresa na consecução de seus objetivos;
- emitir o relatório;
- executar os trabalhos com independência limitada seguindo as normas e procedimentos de auditoria;
- prevenir erros e fraudes, sugerindo aos detentores do poder de decisão os ajustes necessários.



O auditor interno, como agente de transformação, tem a função de assessorar os gestores das entidades para evitar a omissão, o erro e a fraude.

Mesmo sendo a auditoria interna diferenciada da auditoria externa, os profissionais que as executam devem manter contatos frequentes com os auditores independentes. Assim, torna-se importante conhecer a relação existente entre a auditoria interna e a externa, as características dos trabalhos do auditor interno, do auditor externo e as peculiaridades do auditor independente.

c. Relacionamento entre auditoria interna e externa

Os auditores externos e internos, na área contábil, utilizam, normalmente, os mesmos métodos, diferindo apenas na profundidade e na extensão dos trabalhos. Ambos efetuam os exames, objetivando verificar a existência de um sistema de controle interno eficiente e eficaz, que salvguarde o patrimônio da empresa, e a existência de um sistema contábil que produza demonstrações adequadas da posição financeira e do resultado das operações.

Os auditores internos devem manter contatos frequentes com os auditores independentes para que possam adotar procedimentos idênticos na realização das revisões. A NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno, aprovada pela Resolução nº 781 do CFC, dispõe que o auditor interno deve apresentar os seus papéis de trabalho ao auditor independente e entregar-lhe cópias quando esse entender necessário; isto quando previamente acordado com a administração da entidade em que atua e no âmbito de planejamento conjunto de trabalhos a realizar.



Quando ocorre essa situação, os auditores independentes podem utilizar-se dos resultados dos trabalhos efetuados pelos auditores internos. Mas isso não isenta o auditor externo da responsabilidade da utilização dos trabalhos do auditor interno, se esses contiverem erros e irregularidades. Segundo a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, a responsabilidade do auditor independente não será modificada quando utilizar os trabalhos do auditor interno para realizar suas atividades na empresa auditada.



SAIBA MAIS

Para saber mais sobre o assunto estudado, recomendo para consulta e leitura: Resolução nº 1.121/08. NBC T 1 Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, disponível no seguinte endereço eletrônico: www.cfc.org.br.

RESUMO DA UNIDADE

Nesta unidade, foram apresentados e vistos os principais acontecimentos que marcaram a origem e evolução da auditoria, assim como as formas de auditoria associadas à sua extensão, à profundidade, à tempestividade e aos fins a que se destinam os exames, e à relação entre o auditor e a entidade auditada.



ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 1

- 1) Leitura de textos.

Texto: *O Brasil não é um país corrupto. É um país pouco auditado.*

Autora: Luiza Machado

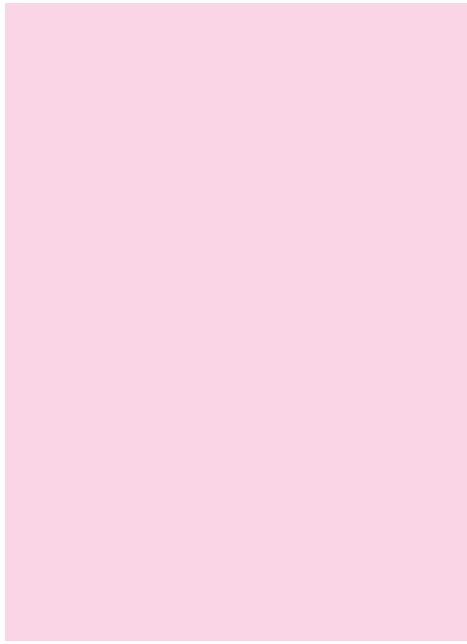
Disponível no seguinte endereço eletrônico: <http://www.webartigos.com/articles/29542/1/O-Brasil-nao-e-um-pais-corrupto/pagina1.html>

- 2) Resenha crítica: Preparar uma resenha com dados atualizados sobre o texto citado.



ANOTAÇÕES

d m a



Unidade 2

PLANEJAMENTO DA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Na Unidade 2, você vai conhecer os aspectos que são tratados no planejamento do trabalho de auditoria: levantamentos preliminares; conhecimento dos principais aspectos que afetam a continuidade da entidade auditada; conhecimento dos controles internos e da qualidade da auditoria interna; avaliação dos riscos de se auditar uma determinada entidade; definições de amostragem e estruturação de um cronograma das atividades.

Todo e qualquer trabalho deve ser planejado antes de ser iniciado. Planejar pode ser resumido em um ato de preparação de um trabalho, de uma tarefa, com o estabelecimento de métodos adequados para se atingirem os objetivos.

O planejamento da auditoria envolve a estruturação de uma estratégia global para todo o processo. Ele auxilia o auditor no desenvolvimento do plano de trabalho; a dedicar a atenção apropriada às áreas mais importantes da auditoria; a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais para que o trabalho seja realizado de forma eficaz e eficiente; na seleção dos membros da equipe de trabalho com níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados; na alocação apropriada de tarefas e a facilitar na direção; na supervisão dos membros da equipe de trabalho e na revisão do trabalho.

Nas situações em que haja o envolvimento de outros auditores e especialistas, o planejamento é um importante auxílio na coordenação desse trabalho.

A natureza e a extensão das atividades de planejamento variam conforme o porte e a complexidade da entidade, a experiência anterior dos membros da equipe de trabalho e eventuais mudanças nas circunstâncias que ocorrem durante o trabalho de auditoria.

O planejamento é parte do processo de auditoria, que muitas vezes se inicia logo após a conclusão da auditoria anterior, continuando até a conclusão do trabalho de auditoria atual, e deve considerar, antes da identificação e avaliação pelo auditor dos riscos de distorções relevantes, aspectos como:

- a. os procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de risco;
- b. a obtenção de entendimento global da estrutura jurídica e o ambiente regulatório aplicável à entidade, e como a entidade cumpre com os requerimentos dessa estrutura;
- c. a determinação da materialidade;
- d. o envolvimento de especialistas;
- e. a aplicação de outros procedimentos de avaliação de risco.



2.1 ATIVIDADES PRELIMINARES DO TRABALHO DE AUDITORIA

Antes do início das atividades, o auditor deve seguir alguns procedimentos básicos, sendo o planejamento essencial para o conhecimento das atividades da entidade auditada.

O planejamento deve ser iniciado com o estabelecimento, por parte do auditor, de uma estratégia global para o processo de auditoria que determine o alcance, a época e a direção dos trabalhos de auditoria, para possibilitar o desenvolvimento do plano de auditoria, o qual deve:

- a. definir o alcance do trabalho com a identificação das características associadas à entidade;
- b. definir os objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas;
- c. considerar os fatores que, no julgamento profissional do auditor, são significativos para orientar os esforços da equipe de trabalho;
- d. considerar os resultados das atividades preliminares do trabalho de auditoria e, quando aplicável, verificar se é relevante o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo sócio do trabalho para a entidade.

2.2 DEFINIÇÃO: NATUREZA, ÉPOCA E EXTENSÃO DOS RECURSOS NECESSÁRIOS

Um primeiro passo da etapa de planejamento é a definição da estratégia global, que deve auxiliar o auditor na determinação:

- a. de como os membros da equipe, com experiência para as áreas de alto risco, são alocados;
- b. de como será a alocação dos membros da equipe para áreas de auditoria específicas;

- c. das datas em que esses recursos serão utilizados;
- d. do cronograma com as previsões de uso dos recursos, de reuniões preparatórias, de atualização e das revisões.

Após a definição da estratégia global, deve ser proposto o plano de auditoria para detalhar os itens identificados na estratégia global. O primeiro elemento a ser considerado deve tratar da natureza, da época e da extensão dos trabalhos e deve incluir:

- a. o porte e a complexidade da entidade;
- b. a área da auditoria;
- c. os riscos de distorções relevantes (por exemplo, um aumento no risco de distorções relevantes para uma dada área de auditoria costuma exigir um correspondente aumento na extensão e no direcionamento e supervisão tempestiva por parte dos membros da equipe e uma revisão mais detalhada do seu trabalho);
- d. a capacidade e a competência dos membros individuais da equipe que realiza o trabalho de auditoria.

2.3 DOCUMENTAÇÃO DO PLANEJAMENTO

Como em todo processo de auditoria – ver “item 3.7 Documentação da auditoria: PAPÉIS DE TRABALHO” –, todos os passos devem ser documentados, e o planejamento não foge à regra. Dessa forma, o auditor deve documentar já no início do planejamento:

- a. a estratégia global de auditoria;
- b. o plano de auditoria; e
- c. eventuais alterações significativas ocorridas na estratégia global de auditoria ou no plano de auditoria durante o trabalho de auditoria, e as razões dessas alterações.



2.4 ATIVIDADES PRELIMINARES DO TRABALHO DE AUDITORIA

As atividades preliminares do trabalho de auditoria, no início do trabalho de auditoria corrente, auxiliam o auditor na identificação e avaliação de eventos ou situações que possam afetar adversamente a capacidade do auditor de planejar e realizar o trabalho de auditoria, e permite ao auditor planejar o trabalho de auditoria, para o qual, por exemplo:

- a. o auditor mantém a necessária independência e capacidade para realizar o trabalho;
- b. não há problemas de integridade da administração que possam afetar a disposição do auditor de continuar o trabalho;
- c. não há desentendimentos com o cliente em relação aos termos do trabalho.



A aplicação de procedimentos iniciais sobre a continuidade do cliente e a avaliação de requisitos éticos (inclusive independência) no início do trabalho de auditoria corrente significam que esses devem estar concluídos antes da realização de outras atividades importantes para o trabalho. No caso de trabalhos de auditoria recorrentes, esses procedimentos iniciais devem ser aplicados logo após (ou em conexão com) a conclusão da auditoria anterior.

2.5 ENTENDIMENTO NECESSÁRIO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE

Um dos fatores mais importantes no processo de auditoria é o entendimento das atividades operacionais e financeiras da entidade auditada, assim como do ambiente onde opera notadamente dos seus controles internos. Para que o planejamento possa ser bem definido, é necessário que determinados fatores sejam considerados, tais como:

Unidade 2 - Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis

- a. conhecimento do mercado e da concorrência, com dados sobre demanda, capacidade e concorrência de preços;
- b. análise da atividade cíclica ou sazonal;
- c. análise da tecnologia de produtos relacionada com os produtos da entidade;
- d. dependência, fornecimento e custo de energia utilizada;
- e. análise do risco operacional da atividade da entidade.

Entidades que atuam em ambiente regulado são submetidas a fatores regulatórios específicos, e, normalmente, a estrutura do relatório financeiro, o ambiente político e jurídico podem apresentar diferenças relevantes em relação às entidades do mercado. As principais agências reguladoras do Brasil são:

- Agência Nacional de Águas (ANA)
- Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC)
- Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL)
- Agência Nacional do Cinema (ANCINE)
- Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL)
- Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP)
- Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS)
- Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ)
- Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT)
- Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA).

Nessas situações, alguns procedimentos específicos devem ser considerados, tais como:

- a. princípios e práticas contábeis específicas do setor de atividade;



- b. estrutura regulatória para uma indústria ou setor de atividades regulamentadas;
- c. legislação e regulamentação que afetem significativamente as operações da entidade, inclusive atividades de supervisão direta;
- d. tributação (corporativa e outras);
- e. políticas governamentais que afetem no presente a condução do negócio da entidade, como políticas monetárias, inclusive controles de câmbio, fiscais, de incentivos financeiros (por exemplo, programas de subvenções governamentais) e políticas de tarifas ou de restrições comerciais;
- f. exigências ambientais que afetem o setor de atividade e o negócio da entidade.

No caso específico da auditoria em entidades do setor público, o conhecimento das leis e regulamentos específicos é essencial na obtenção do entendimento sobre a entidade e o seu ambiente.

A compreensão da natureza da entidade é fundamentalmente importante para permitir ao auditor o entendimento da estrutura organizacional e societária, assim como das operações do negócio (fontes de receita, produtos ou serviços e mercados, inclusive envolvimento em comércio eletrônico, como vendas pela internet e atividades de *marketing*), como são conduzidas as operações, a dispersão geográfica, a localização das instalações, a dependência a clientes e fornecedores, os gastos em pesquisa e desenvolvimento de produtos, dentre outros.

Faz parte também desse entendimento saber como a entidade planeja, organiza, administra e controla:

- a. suas atividades de investimentos: aquisições, desinvestimentos, compra e venda de títulos mobiliários, e empréstimos, obtenção de capital, participação em entidades não consolidadas;
- b. suas atividades de financiamento: estrutura de dívidas, contratos de financiamento e contratos de arrendamento não registrados no balanço e com é evidenciado o uso de instrumentos financeiros derivativos;
- c. suas informações financeiras: identificação dos princípios e práticas contábeis específicas do setor de atividade, reconhecimento de receita, se há

e como é feita a contabilização a valor justo, critério para evidenciação de ativos, passivos e transações em moeda estrangeira.

2.5.1 CONTROLE INTERNO DA ENTIDADE

O entendimento do controle interno é outro fator de peso no auxílio ao auditor na identificação de distorções potenciais e de fatores que possam aumentar os riscos de distorção relevante, e no planejamento da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria.

O auditor deve, na etapa de planejamento, identificar, um mínimo de elementos associados ao controle interno, considerando que a maneira como o controle interno é planejado, implementado e mantido varia com o tamanho e a complexidade da entidade auditada. Nesse sentido, deve-se identificar a natureza e as características gerais dos controles internos, sua relevância para a auditoria, a natureza e a extensão do entendimento dos controles relevantes, assim como os componentes do controle interno.

No planejamento e na implementação, o controle interno é mantido para enfrentar os riscos de negócio que ameacem o cumprimento de qualquer um dos objetivos da entidade, com relação à confiabilidade das informações e das demonstrações contábeis da entidade, à eficácia e à eficiência de suas operações, e ao nível de conformidade com leis e regulamentos internos (*compliance*).

De forma resumida, cada conta evidenciada pelos demonstrativos deve estar associada a, pelo menos, um controle interno. Por exemplo:

- Disponibilidades → sistema de controle de tesouraria
- Contas a receber clientes → controle do conta-corrente clientes, incluído risco de crédito
- Estoques → controle de estoques
- Investimentos → controle de investimentos
- Ativo imobilizado → controle do ativo fixo
- Contas a pagar fornecedores → controle do conta-corrente fornecedores, incluído risco operacional



- Empréstimos e Financiamentos → controle de contratos, pagamento de juros e de amortização
- Dividendos e capital social → controle de acionistas
- Receitas → controle de vendas
- Custos e despesas → centros de custos, centros de resultados.

Mesmo com a importância dos controles internos, existem limitações à sua avaliação e exames, pois podem fornecer apenas segurança razoável quanto à correta mensuração e evidenciação das demonstrações contábeis. Eventuais erros na concepção e operação de determinado controle podem causar efeitos posteriores ao trabalho da auditoria, assim como podem ser burlados por duas ou mais pessoas ou podem ser indevidamente fraudados pela administração.

2.5.2 AUDITORIA INTERNA: UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA INTERNA

As funções da auditoria interna podem variar conforme o tamanho e a estrutura da empresa auditada, assim como variam os requerimentos da administração em relação à auditoria interna. De forma geral, apresentam seis grandes funções:

1. Acompanhamento do controle interno, em que a auditoria interna pode ter responsabilidades específicas em relação ao controle interno, assim como deve apresentar recomendações de melhorias.
2. Exame e revisão das informações contábeis e operacionais, relacionados à identificação, mensuração, classificação e evidenciação das informações contábeis e operacionais.
3. Revisão das atividades operacionais, em relação à economia, à eficiência e à eficácia das atividades operacionais e financeiras.
4. *Compliance*, pois cabe à auditoria interna a responsabilidade na revisão da conformidade dos processos operacionais e financeiros, com leis, regulamentos e outros requerimentos internos e externos.

5. Gestão de risco, situação na qual a auditoria interna pode apoiar a organização mediante identificação, avaliação e gestão das exposições a riscos.
6. Governança nas organizações, situação na qual a auditoria interna pode avaliar o processo de prestação de contas, evidenciação, aspectos éticos da administração.

2.5.3 RELAÇÕES ENTRE AUDITORIA INTERNA E O AUDITOR INDEPENDENTE

A forma de atuação da auditoria interna é determinada pela administração; mesmo havendo diferenças fundamentais entre os objetivos da auditoria interna e o do auditor independente, os meios utilizados por ambos podem ser semelhantes e convergentes; mas, independentemente do grau de autonomia e de independência do auditor interno, toda a responsabilidade pelos trabalhos é do auditor independente. No Quadro 6, são apresentadas as principais diferenças entre a auditoria interna e a auditoria externa, ou independente.

ITEM	AUDITOR INTERNO	AUDITOR EXTERNO
Controles internos	Fornecer informações ao Auditor Externo e garantir a eficiência e a qualidade	Avaliar a qualidade dos controles internos e os efeitos relevantes nas demonstrações contábeis
Dependência profissional	Dependência do emprego	Independência profissional
Forma de relatórios	Não padronizados	Padronizados
Parâmetros para a execução do trabalho	Normas de controle interno, políticas e procedimentos da empresa	Princípios fundamentais de contabilidade
Principais usuários	Gestores da empresa	Todos os grupos de interesse (<i>stakeholders</i>), assim como acionistas (<i>stockholders</i>)
Propósito do trabalho	Análise da atividade operacional	Emissão de opinião sobre demonstrações contábeis
Tipo de auditoria	Auditoria contábil e operacional	Auditoria contábil
Volume de dados	Trabalha com grande volume de testes (população)	Trabalha com pequeno volume de testes (amostragem)

Quadro 6 - Auditoria interna x auditoria externa

Fonte: Adaptado de Alberton (2008), Almeida (2010) e Boynton, Johnson e Kell (2002).



2.5.4 UTILIZAÇÃO DE TRABALHO ESPECÍFICO DOS AUDITORES INTERNOS

O auditor independente deve, nas situações de existência da auditoria interna, determinar e examinar a extensão do uso e para quais trabalhos a auditoria interna deve ser alocada. Por exemplo:

- a. determinar e avaliar se os trabalhos dos auditores internos são adequados para os objetivos do auditor independente e os efeitos desse trabalho em relação à época e à extensão do processo de auditoria; e
- b. avaliar a objetividade, a competência técnica e o zelo profissional no trabalho desenvolvido.

2.5.5 OUTROS FATORES EXTERNOS

Diversos fatores que afetam a entidade têm sua origem externa. Nesse sentido, o auditor pode considerar que essas condições afetam a continuidade das operações da entidade:

- situação econômica geral;
- taxas de juros;
- disponibilidade de financiamento;
- inflação;
- flutuações da moeda (risco cambial).

2.6 MATERIALIDADE NO PLANEJAMENTO E NA EXECUÇÃO DA AUDITORIA

A estrutura conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (CFC nº 1.121/2008) define e discute o conceito de materialidade no contexto da elaboração e apresentação de demonstrações contábeis,

e em geral trata das distorções e omissões consideradas relevantes quando for esperado que possam influenciar nas decisões econômicas de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.

Os julgamentos sobre materialidade são afetados pela magnitude e natureza das distorções, ou pela combinação de ambos. Se, nas circunstâncias específicas da entidade, houver uma ou mais classes específicas de transações, de saldos contábeis ou divulgação – para as quais se poderia, razoavelmente, esperar que distorções de valores menores que a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo influenciem nas decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis –, o auditor deve determinar, também, o nível ou níveis de materialidade a serem aplicados a essas classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações (CFC nº 1.213/2009).

A determinação, por parte do auditor, da materialidade para a execução da auditoria tem como principal objetivo avaliar os riscos de distorções relevantes, assim como a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria.

2.7 IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO

A aplicação de procedimentos de avaliação de riscos fornece base para a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, mesmo que por si só não forneçam evidências suficientes para fundamentar a opinião da auditoria.

Os procedimentos de avaliação de riscos devem incluir indagações à administração para obter informações que auxiliem na identificação de riscos de distorção em decorrência de fraude ou erro.

De forma complementar, a adoção de procedimentos analíticos e de observação e inspeção pode ajudar o auditor independente a identificar aspectos que não haviam sido percebidos anteriormente. Esses procedimentos podem incluir informações financeiras e não financeiras. A identificação de transações ou eventos, valores, índices e tendências fora da normalidade pode indicar áreas de interesse para a auditoria, e podem receber procedimentos analíticos complementares.



2.8 AMOSTRAGEM EM AUDITORIA

A utilização de uma amostragem é a melhor recomendação que se deve fazer no sentido de se garantir a representatividade da amostra em relação à população, pois o acaso será o único responsável por eventuais discrepâncias entre população e amostra.

Na definição da amostragem, o auditor espera obter evidências em relação a algumas características dos itens selecionados, de modo a concluir ou apoiar suas conclusões sobre a população da qual a amostra é retirada. A amostragem em auditoria pode ser aplicada, usando-se tanto a abordagem de amostragem não estatística como a estatística. É importante que, na definição da amostra, o auditor considere a finalidade do procedimento de auditoria e as características da população da qual será retirada a amostra.

Na definição da amostra de auditoria, devem-se considerar os fins específicos a serem alcançados e a combinação de procedimentos de auditoria, que devem alcançar esses fins. A consideração da natureza da evidência de auditoria desejada e as eventuais condições de desvio ou distorção, ou outras características relacionadas com essa evidência de auditoria ajudam o auditor a definir o que constitui desvio ou distorção e qual população usar para a amostragem.

Para testes de controles, ao considerar as características de uma população, o auditor deve avaliar a taxa esperada de desvio com base no entendimento do auditor acerca dos controles relevantes ou no exame de pequena quantidade de itens da população para estabelecer a amostra de auditoria e determinar o tamanho dessa amostra.

Ao considerar as características da população da qual a amostra será extraída, o auditor pode determinar que a estratificação ou a seleção com base em valores é apropriada.

A decisão quanto ao uso de abordagem de amostragem estatística ou não estatística é uma questão de julgamento do auditor. Entretanto, o tamanho da amostra não é um critério válido para distinguir entre as abordagens estatísticas e não estatísticas, pois o auditor deve determinar o tamanho de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível mínimo aceitável; em outras palavras, quanto menor o risco que o auditor estiver disposto a aceitar, maior deve ser o tamanho da amostra.

O tamanho da amostra pode ser determinado mediante aplicação de fórmula com base em estatística ou por meio do exercício do julgamento profissional.

O auditor deve selecionar itens para a amostragem de forma que cada unidade de amostragem da população tenha a mesma chance de ser selecionada. Na utilização da amostragem estatística, os itens da amostra devem ser selecionados de maneira que cada unidade de amostragem tenha uma probabilidade conhecida de ser selecionada. Pela amostragem não estatística, o julgamento é usado para selecionar os itens da amostra. Como a finalidade da amostragem é fornecer base razoável para o auditor concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada, é importante que o auditor selecione uma amostra representativa, de modo a evitar tendências mediante a escolha de itens da amostra que tenham características típicas da população.

2.9 CRONOGRAMA DE PLANEJAMENTO

O planejamento deve evidenciar as etapas e as épocas em que serão executados os trabalhos, de acordo com o teor da proposta de prestação de serviços e sua aceitação pela entidade auditada.

No cronograma de trabalho devem ficar evidenciadas as áreas, unidades e partes relacionadas que serão atingidas pela auditoria, para comprovar que todos os compromissos assumidos com a entidade auditada tenham sido cumpridos.



SAIBA MAIS

Para saber mais sobre o assunto estudado, consulte exemplos de amostragem na **Resolução nº 1.222/09, NBC TA 530**, disponível em www.cfc.org.br.



RESUMO DA UNIDADE

Nesta unidade, foram apresentadas as atividades preliminares, a definição da natureza, a época, a extensão, a documentação básica e necessária ao registro dos trabalhos de auditoria. Também foi visto como é importante o conhecimento e o entendimento, por parte do auditor, do ambiente e do funcionamento da entidade a ser auditada. A unidade foi finalizada com a abordagem dos fatores essenciais ao planejamento das atividades e do risco envolvido no processo de auditoria.



ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 2

- 1) Escolha uma empresa de capital aberto em www.cvm.gov.br e identifique as variáveis externas que afetam o negócio da entidade.
- 2) Prepare um relatório com as principais variáveis encontradas.



Unidade 3

EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

A Unidade 3 trata das principais evidências a serem obtidas no processo de auditoria, como os principais procedimentos e testes a serem efetuados para a fundamentação da opinião final da auditoria.



Dentre os objetivos do auditor, um dos mais importantes é a definição e a execução de procedimentos que permitam ao auditor conseguir evidência de auditoria apropriada e suficiente, que lhe possibilitem obter conclusões razoáveis para fundamentar a sua opinião no processo de auditoria. Esses procedimentos devem estar de acordo com as circunstâncias dos trabalhos de auditoria e devem fornecer evidências apropriadas e suficientes para o embasamento da opinião do auditor.

Os principais procedimentos para a obtenção das evidências podem incluir a inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução e procedimentos analíticos, muitas vezes em combinação, além da indagação.

3.1 FONTES DA EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

As evidências de auditoria são obtidas, principalmente, pela execução de procedimentos de testes dos registros contábeis, por meio de análises e revisões dos procedimentos seguidos no processo de elaboração das demonstrações contábeis e conciliação de tipos e aplicações relacionadas das mesmas informações. Pela execução desses procedimentos, o auditor pode determinar que os registros contábeis sejam internamente consistentes e estejam de acordo com as demonstrações contábeis.

Pode-se obter muito maior segurança com evidências obtidas de fontes diferentes ou de naturezas diferentes do que a partir de itens individualmente, tais como informações obtidas de fontes independentes da entidade. Entre as informações de fontes independentes, podem ser captadas confirmações de terceiros, relatórios de analistas e dados comparáveis sobre concorrentes.

3.2 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

Os procedimentos podem ser estruturados em avaliação de riscos e procedimentos adicionais de auditoria, que incluem testes dos controles e procedimentos substantivos, inclusive testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos, como inspeção, observação, confirmação externa e indagação.



3.2.1 INSPEÇÃO

A inspeção – que envolve o exame de registros e/ou documentos internos ou externos em qualquer forma (papel, eletrônica ou qualquer outra mídia), ou o exame físico de um ativo –, fornece evidências à auditoria. No caso de registros internos e documentos, fornece evidências da eficácia dos controles sobre a sua produção.

Alguns documentos representam evidência da existência de um ativo. A inspeção de tais documentos pode não fornecer necessariamente evidência de auditoria sobre propriedade ou valor. Além disso, a inspeção de um contrato executado pode fornecer evidência de auditoria relevante para a aplicação de políticas contábeis da entidade, tal como o reconhecimento de receita.

A inspeção de ativos tangíveis pode fornecer evidência confiável quanto à sua existência, mas não necessariamente quanto aos direitos e obrigações da entidade ou à avaliação dos ativos. A inspeção de itens individuais do estoque pode acompanhar a observação da contagem do estoque.

3.2.2 OBSERVAÇÃO

A observação consiste no exame dos procedimentos executados por outros em situações nas quais o auditor acompanha os trabalhos de contagem de estoques ou na observação da qualidade dos controles internos da entidade.

Este procedimento fornece evidências importantes a respeito da execução de processos e de procedimentos, mas é limitado pelo tempo em que a observação ocorre e pelo fato de que o ato de ser observado pode afetar a maneira como o processo ou o procedimento é executado.

3.2.3 CONFIRMAÇÃO EXTERNA

A confirmação externa representa a evidência obtida pelo auditor como resposta escrita de terceiro, e frequentemente é relevante no tratamento de afirmações associadas a certos saldos contábeis e seus elementos, notadamente quando relacionados aos saldos bancários, valores a receber e contas a pagar; e proporciona à auditoria:

- maior confiabilidade quando obtida de fontes independentes externas à entidade;
- maior confiabilidade em relação às evidências obtidas indiretamente ou por inferência;
- maior confiabilidade quando está na forma de documento, seja em papel, seja no formato eletrônico ou por outro meio.

A confirmação externa não deve se restringir apenas a saldos contábeis, mas pode ser utilizada sempre que o auditor assim o considerar. Exemplos: na confirmação de termos de contratos ou transações da entidade com terceiros, na propriedade de títulos, etc.



Confirmação positiva

A confirmação externa positiva solicita que a parte consultada confirme, em todos os casos, ao auditor, a sua concordância com as informações enviadas ou obtidas por meio do fornecimento de informações. Porém, existe o risco de a parte que confirma responder à solicitação de confirmação sem que verifique antes se as informações estão corretas.

Para minimizar esse risco, o auditor pode utilizar confirmação positiva onde não haja a especificação de valores, solicitando à parte consultada que preencha o valor ou forneça qualquer outra informação.

Confirmação negativa

A confirmação negativa pode fornecer evidência de auditoria com menos qualidade quando comparada com a confirmação positiva, pois não existem garantias de que os valores estejam corretos.

É provável que as partes que confirmam também respondam indicando seu desacordo com uma solicitação de confirmação quando as informações na solicitação não estiverem a seu favor, sendo menos usual que respondam de outra forma. Em casos de contas bancárias, há uma maior probabilidade de resposta, se acreditarem que o saldo de sua conta esteja subavaliado na solicitação de confirmação; e menor é a probabilidade de responderem quando acreditam que o saldo esteja superavaliado. Portanto, o envio de solicitações



de confirmação negativa a correntistas de contas bancárias pode ser um procedimento útil para verificar se esses saldos estão subavaliados, mas é improvável que seja eficaz caso o auditor esteja procurando evidências relativas à superavaliação.

O uso de confirmação negativa não deve ser utilizado como o único procedimento de auditoria, mas complementarmente a outros procedimentos.

3.2.4 RECÁLCULO

O recálculo consiste na verificação da exatidão matemática de documentos ou registros, e pode ser aplicado, principalmente, em impostos, encargos sobre folhas de pagamento, provisões, etc.

3.2.5 REEXECUÇÃO

A reexecução envolve a execução independente, pelo auditor, de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade.

3.2.6 PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

Os procedimentos analíticos avaliam as informações feitas por meio do estudo das relações entre dados financeiros e não financeiros e incluem a investigação de flutuações e relações identificadas, que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos (CFC nº 1.221, 2009).

3.2.7 INDAGAÇÃO

A indagação é a busca de informações junto a pessoas com conhecimento financeiro e não financeiro, dentro ou fora da entidade; é utilizada extensamente em toda a auditoria, além de outros procedimentos de auditoria, podendo incluir desde indagações escritas formais até indagações orais informais.

As respostas às indagações podem fornecer ao auditor informações não obtidas anteriormente ou evidência de auditoria comprobatória. Alternativamente, as respostas podem fornecer informações significativamente divergentes das informações que o auditor tenha obtido; por exemplo, informações referentes à possibilidade de a administração burlar os controles. Em alguns casos, as respostas às indagações fornecem uma base para que o auditor modifique ou realize procedimentos de auditoria adicionais.

3.3 INFORMAÇÕES A SEREM UTILIZADAS COMO EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

Ao executar procedimentos de auditoria, o auditor deve considerar a relevância e confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria. Embora as evidências de auditoria sejam obtidas principalmente a partir de procedimentos de auditoria realizados durante o curso do trabalho, também pode haver informações obtidas de outras fontes, como, por exemplo, de auditorias anteriores.

3.3.1 RELEVÂNCIA

A relevância trata da ligação entre a finalidade da auditoria e da evidência que se está observando, tanto qualitativamente como quantitativamente.

A relevância das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria pode ser afetada pela direção do teste. Por exemplo, se a finalidade de um procedimento de auditoria é testar para verificar se há superavaliação na existência ou valorização das contas a pagar, testar as contas a pagar registradas pode ser um procedimento de auditoria relevante. Por outro lado, não seria relevante para testar se há subavaliação na existência ou valorização das contas a pagar, testar as contas a pagar registvante, mas sim testar informações, como desembolsos subsequentes, faturas não pagas, faturas de fornecedores e exceções apontadas nos relatórios de recebimento de mercadorias.



3.3.2 CONFIABILIDADE

A confiabilidade das informações a serem utilizadas pela auditoria é influenciada pela sua fonte sua natureza, e pelas circunstâncias nas quais são obtidas; e grande parte é oriunda dos controles internos da organização.

Mesmo em situações em que as informações são obtidas de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias que afetam a sua confiabilidade. Por exemplo, informações obtidas de fonte externa independente podem não ser confiáveis se a fonte não dispor de conhecimento ou se especialista da administração não apresentar objetividade.

De forma geral, pode-se esperar que parte dos itens abaixo relacionados seja útil em termos de confiabilidade de evidências de auditoria. Nesse sentido, a confiabilidade das evidências de auditoria:

- é maior quando obtida de fontes independentes externas à entidade;
- é maior quando apresentada em forma de documentos, em papel, mídia eletrônica, em comparação à informação obtida verbalmente;
- é maior quando apresentada por documentos originais comparando-se com fotocópias ou *fac-símiles* ou por documentos que foram filmados, digitalizados ou transpostos de outra maneira para a forma eletrônica;
- é maior quando obtida diretamente pelo auditor em relação às evidências obtidas de forma indireta.

3.3.3 SELEÇÃO DOS ITENS PARA TESTES PARA OBTENÇÃO DA EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

Ao definir os testes de controles e os testes de detalhes, o auditor deve determinar meios para selecionar os itens a serem testados que sejam eficazes para o cumprimento dos procedimentos de auditoria. Um teste eficaz deve fornecer evidência apropriada na medida em que será suficiente para as finalidades do auditor.

Ao selecionar itens a testar, o auditor deve determinar a relevância e a confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria; complementarmente, existem outros meios à disposição do auditor para a seleção de itens a serem testados, como por exemplo:

- a. seleção de todos os itens (exame de 100);
- b. seleção de itens específicos;
- c. amostragem de auditoria.

A aplicação de qualquer um desses meios ou de uma combinação deles pode ser apropriada, dependendo das circunstâncias específicas, por exemplo, os riscos de distorção relevante relacionados à afirmação que está sendo testada, e a praticidade e eficiência dos diferentes meios.

3.3.4 SELEÇÃO DE TODOS OS ITENS

Situação na qual o auditor pode decidir que seja mais apropriado examinar toda a população de itens que constituem uma classe de transações ou saldo contábil. É improvável um exame de 100% no caso de testes de controles; contudo, é mais comum para testes de detalhes. Um exame de 100% pode ser apropriado quando:

- a. a população constitui um número pequeno de itens de grande valor;
- b. há um risco significativo, e outros meios não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente;
- c. a natureza repetitiva de um cálculo ou outro processo executado automaticamente por sistema de informação torna um exame de 100% eficiente quanto aos custos.

3.3.5 SELEÇÃO DE ITENS ESPECÍFICOS

O auditor pode decidir selecionar itens específicos de uma população em função de fatores considerados relevantes pelo auditor, em função dos riscos



avaliados de distorção e das características da população que está sendo testada. A seleção com base em julgamento de itens específicos está sujeita ao risco de não amostragem. Itens específicos selecionados podem incluir:

- **Valor alto ou itens-chave.** O auditor pode decidir selecionar itens específicos dentro de uma população por apresentarem valor elevado ou exibirem alguma característica; por exemplo, itens suspeitos, não usuais, particularmente propensos a risco ou que tenham histórico de erro.
- **Todos os itens acima de certo valor.** O auditor pode decidir examinar itens cujos valores registrados excedam certo valor, de modo a verificar uma grande proporção do valor total de uma classe de transações ou saldo contábil.
- **Itens para obtenção de informação.** O auditor pode examinar itens para obter informações sobre assuntos como a natureza da entidade ou a natureza de transações.

3.4 TESTES DE SUPERAVALIAÇÃO E DE SUBAVALIAÇÃO

Uma forma de averiguar se os valores refletem adequadamente a situação econômico-financeira consiste nos testes de superavaliação e de subavaliação. Como consequência do princípio da partida-dobrada, todo e qualquer registro contábil feito de forma incorreta afeta uma ou mais contas. Com o objetivo de garantir a correta adoção dos princípios contábeis, os testes de superavaliação são normalmente orientados às contas do Ativo e de Despesas, e testes de subavaliação são orientados às contas do Passivo e de Receitas.

De forma estrutural, esse conjunto de testes pode ser resumido conforme o Quadro 7.

TESTE PRINCIPAL (1, 2, 3, 4)	TESTE SECUNDÁRIO (A, B, C, D)
Superavaliação do Ativo	Subavaliação do Ativo Subavaliação das Despesas Superavaliação do Passivo Superavaliação de Receitas
Superavaliação das Despesas	Subavaliação do Ativo Subavaliação das Despesas Superavaliação do Passivo Superavaliação de Receitas
Subavaliação do Passivo	Subavaliação do Ativo Subavaliação das Despesas Superavaliação do Passivo Superavaliação de Receitas
Subavaliação das Receitas	Subavaliação do Ativo Subavaliação das Despesas Superavaliação do Passivo Superavaliação de Receitas

Quadro 7 – Estrutura dos testes de super e subavaliação
Fonte: Adaptado de Almeida (2010).

TESTE PRINCIPAL	TESTE SECUNDÁRIO	EXEMPLO DE ERRO
1. Superavaliação do Ativo	A. Subavaliação do Ativo	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicações financeiras contabilizadas como imobilizado. • Venda a prazo contabilizadas como à vista. • Ativo circulante contabilizado como não circulante. • Aquisição de um imóvel, contabilizada como diferido. • Terreno adquirido para fábrica, contabilizado como investimento. • Lançamento no caixa, quando o correto seria lançar em bancos.
1. Superavaliação do Ativo	B. Subavaliação das Despesas	<ul style="list-style-type: none"> • Despesas com honorários contabilizadas como investimento. • Juros de financiamento contabilizados como imobilizado. • Despesas com materiais contabilizadas como ativo diferido. • Despesas com combustíveis contabilizadas como imobilizado.
1. Superavaliação do Ativo	C. Superavaliação do Passivo	<ul style="list-style-type: none"> • Compra de MP em X1 contabilizada em X0. • Empréstimo obtido em X1 contabilizado em X0. • Ativo imobilizado, adquirido em X1, contabilizado em X0. • Contabilização de empréstimos não ocorridos. • Aquisição de máquina, a prazo, em X1, contabilizada em X0.
1. Superavaliação do Ativo	D. Superavaliação de Receitas	<ul style="list-style-type: none"> • Receitas com juros em X1, contabilizadas em X0. • Vendas a prazo, realizadas em X1, contabilizadas em X0.



TESTE PRINCIPAL	TESTE SECUNDÁRIO	EXEMPLO DE ERRO
2. Superavaliação das Despesas	A. Subavaliação do Ativo	<ul style="list-style-type: none"> • Compra de computadores, contabilizada como despesa. • Frete da compra de produtos para revenda, contabilizado como despesas. • Clientes a receber, contabilizados como despesa de vendas. • Gastos com pesquisa, contabilizados como despesas. • Gasto com instalação de equipamento, contabilizado como despesa. • Compra de um computador, debitada como despesa. • Aquisição de computador contabilizada como despesa.
2. Superavaliação das Despesas	B. Subavaliação das Despesas	<ul style="list-style-type: none"> • Multas contratuais contabilizadas como despesa de juros. • Comissão de vendas, contabilizadas como despesas com salários. • Despesas com honorários, contabilizadas como despesas de <i>marketing</i>. • Comissão com vendas, contabilizada como despesa não operacional. • Comissão de vendas, contabilizada como despesa de salários.
2. Superavaliação das Despesas	C. Superavaliação do Passivo	<ul style="list-style-type: none"> • Despesas com perícia, incorridas e não pagas, provisionadas a maior. • Provisão de IR a pagar, feita a maior. • Aluguéis incorridos e não pagos contabilizados a maior. • Provisão de férias, contabilizada a maior. • Despesas de férias, provisionadas a maior. • Manutenção de veículos provisionada a maior.
2. Superavaliação das Despesas	D. Superavaliação de Receitas	<ul style="list-style-type: none"> • Devolução de vendas, contabilizada como despesa financeira. • Desconto sobre vendas, contabilizado como despesa de vendas. • Imposto sobre vendas, contabilizado como despesa de vendas. • Impostos sobre a receita, contabilizados como despesas financeiras.
3. Subavaliação do Passivo	A. Subavaliação do Ativo	<ul style="list-style-type: none"> • Compra de máquinas e equipamentos, a prazo, em X0, contabilizada em X1. • Empréstimo obtido em X0, contabilizado em X1. • Compra de estoques, a prazo, não contabilizada. • Aquisição de imobilizado, a pagar, não contabilizada. • Mercadoria comprada em X0, a prazo, contabilizada em X1. • Mercadoria comprada em X0, contabilizada em X1.
3. Subavaliação do Passivo	B. Subavaliação das Despesas	<ul style="list-style-type: none"> • 13º Salário, não provisionado. • Provisão de IR a pagar, feita a menor. • Férias não provisionadas. • Salários a pagar, contabilizados a menor. • Desconto concedido, contabilizado como despesa. • Manutenção de veículos, provisionada a menor. • Despesas com propaganda, não contabilizadas.
3. Subavaliação do Passivo	C. Superavaliação do Passivo	<ul style="list-style-type: none"> • Empréstimo de LP contabilizado como CP. • Contas a pagar fornecedores de CP, contabilizadas como LP.

TESTE PRINCIPAL	TESTE SECUNDÁRIO	EXEMPLO DE ERRO
3. Subavaliação do Passivo	c. Superavaliação do Passivo	<ul style="list-style-type: none"> Fornecedores, contabilizados como empréstimos. Salários a pagar, contabilizados como fornecedores. Fornecedores, contabilizados como salários a pagar. Compra de MP, a prazo, no circulante, contabilizada como não circulante. Encargos a pagar, contabilizados como empréstimos.
3. Subavaliação do Passivo	D. Superavaliação de Receitas	<ul style="list-style-type: none"> Impostos a pagar, contabilizados como receita. Empréstimos a pagar, contabilizados como receitas. Lançamento em receitas de contas a pagar fornecedores. Juros a pagar, contabilizados como receita financeira.
4. Subavaliação das Receitas	A. Subavaliação do Ativo	<ul style="list-style-type: none"> Não contabilização de venda. Receita não operacional não contabilizada.
4. Subavaliação das Receitas	B. Subavaliação das Despesas	<ul style="list-style-type: none"> Receita contabilizada como redução de despesa. Receita financeira contabilizada como redução do CMV.
4. Subavaliação das Receitas	C. Superavaliação do Passivo	<ul style="list-style-type: none"> Receitas não operacionais, contabilizadas como despesas a pagar. Receita de vendas, contabilizada como fornecedores a pagar. Receita de vendas à vista, contabilizada como salários a pagar. Receita com juros, contabilizada como juros a pagar. Receita de vendas, contabilizada como fornecedores a pagar.
4. Subavaliação das Receitas	D. Superavaliação de Receitas	<ul style="list-style-type: none"> Receita de juros, classificada como receita não operacional. Receita financeira, contabilizada como receita de vendas. Receita financeira, contabilizada como receita operacional. Receita com vendas, contabilizada como receita não operacional. Receita de vendas de imobilizado (não operacional) contabilizado como receita de vendas (operacional). Receita com juros, contabilizada como receita com vendas.

Quadro 8 – Exemplos de erros identificados nos testes
 Fonte: Adaptado de Vicente (2010).

3.5 TESTES EM CONTAS DO ATIVO E DESPESAS

Os testes de contas do ativo têm o objetivo de obter evidências apropriadas para uma auditoria que identifique:

- a existência e condições de uso dos itens do ativo;
- se o controle e o risco pelo uso do ativo são efetivamente da entidade;
- litígios e reclamações envolvendo itens do ativo;



- valoração dos itens do ativo;
- a forma de apresentação e divulgação de informações por segmentos em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- se foram utilizados os princípios fundamentais de contabilidade, em bases uniformes;
- a correta classificação nas demonstrações contábeis e se as divulgações foram expostas por notas explicativas;
- se realmente existem todas as disponibilidades mencionadas no balanço;
- se os títulos negociáveis e as inversões financeiras existem realmente e são propriedade da empresa em exame;
- se todos os rendimentos produzidos foram devidamente recebidos e contabilizados;
- se as contas a receber de cliente são autênticas e se têm origem em transação relacionada com vendas;
- se os valores apresentados são efetivamente realizáveis;
- se os estoques existem fisicamente, se são de propriedade da empresa auditada, se são apropriados para sua finalidade e se têm condições de serem utilizados e/ou vendidos realização;
- se há obsolescências, problemas de conservação, etc.;
- se os critérios de avaliação e a adequação desses critérios estão de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade;
- a existência e propriedade dos investimentos relevantes;
- a existência, posse e propriedade dos bens imobilizados;
- a adequação da contabilização dos custos, da correção e depreciação do imobilizado, e sua classificação contábil – consideradas a natureza, a vida útil e a sua utilização.

3.5.1 TESTES EM DISPONIBILIDADES

Para a classificação de um ativo no grupo de disponibilidades, não deve haver qualquer restrição ao uso imediato desses recursos; e no processo de auditoria das disponibilidades, o auditor deve ter conhecimento em administração financeira, para o entendimento do funcionamento dos controles internos e das contas do disponível, assim como sugerir o aprimoramento da gestão financeira da empresa.

Nesse processo, o auditor independente deve verificar a existência e as bases de elaboração e acompanhamento do orçamento financeiro e do fluxo de caixa, além de políticas de emissão de cheques e de pagamentos em dinheiro.

A melhor forma de se certificar de que os recursos em caixa existem é contá-los fisicamente, no caso de dinheiro em caixa, assim como devem ser direcionadas cartas de confirmação sobre as contas-correntes bancárias.

Uma etapa importante no trabalho de auditoria é o de reconciliação bancária. As conciliações, feitas pelas empresas, demonstram: as transações registradas pelo banco e não pela empresa e as contabilizadas pela empresa e não pelo banco. De forma complementar, o auditor deve revisar esse processo e obter evidência suficiente para formar uma opinião de que os saldos bancários representam adequadamente a situação da empresa. Com a reconciliação, verifica-se como a empresa preparou, durante o exercício, em base mensal, as conciliações bancárias de todas as contas bancárias.

3.5.2 TESTES EM ESTOQUES

Sendo o estoque relevante para as demonstrações contábeis, o auditor deve obter evidências apropriadas e suficientes com relação a sua existência e às condições do estoque, acompanhando, sempre que possível, a contagem física dos estoques. Caso não seja praticável esse acompanhamento, o auditor deve avaliar e observar os procedimentos da administração e os controles internos quanto ao registro e ao controle dos resultados da contagem física dos estoques, assim como inspecionar o estoque e, se possível, executar testes de contagem. A auditoria também deve examinar os registros finais de estoque para determinar se refletem com precisão os resultados reais da contagem de estoque.

Quando um sistema de controle permanente de estoque é mantido, a administração pode executar contagens físicas, ou outros testes, para determinar



a confiabilidade da informação sobre a quantidade do estoque incluída nesses registros. Em alguns casos, a administração ou o auditor pode identificar as diferenças entre os registros do controle permanente e as quantidades reais do estoque físico disponível; isso pode indicar que os controles das variações no estoque não estejam operando de maneira efetiva.

Ao definir os procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria, os assuntos relevantes a serem considerados, como, por exemplo, o registro apropriado das variações nas quantidades do estoque entre a data ou datas de contagem e os registros finais de estoque incluem:

- a verificação de que os registros de controle de estoque permanente estejam adequadamente ajustados;
- a confiabilidade nos registros do controle de estoque permanente da entidade;
- as razões das diferenças significativas entre as informações obtidas durante a contagem física e os registros de controle do estoque permanente.

Se o acompanhamento da contagem física dos estoques for impraticável, o auditor deve aplicar procedimentos alternativos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à existência e às condições do estoque. Se isso não for possível, o auditor deve modificar a opinião no seu relatório de auditoria (CFC nº 1.232/2009).

Em determinadas situações, pode ser impraticável o acompanhamento da contagem física dos estoques em função da existência de fatores como a natureza e a localização do estoque. Nessas situações, devem ser efetuados procedimentos alternativos de auditoria, tais como a inspeção da documentação da venda de itens específicos do estoque adquiridos antes da contagem física, que podem fornecer evidências apropriadas e suficientes quanto à existência e condição do estoque.

Nos casos em que não seja possível a obtenção de evidências apropriadas e suficientes, o auditor deve modificar a sua opinião como resultado de limitação de alcance (CFC nº 1.232/2009).

3.5.3 TESTES EM CONTAS A RECEBER/CLIENTES

A existência real e a exatidão dos valores a receber podem ser consideradas como os principais exames da auditoria, relacionados às Contas a Receber de Clientes – que representam os valores oriundos das vendas a prazo a clientes.

Outros fatores também são importantes, tais como: a verificação da propriedade, a determinação da efetividade da cobrança, a descoberta de quaisquer ônus referentes às contas a receber, assim como a determinação da melhor forma de apresentação nos relatórios contábeis. Destaca-se que devem ser verificados com atenção pelo auditor, os detalhes específicos relativos a orientações técnicas de órgãos reguladores. No caso de bancos, fiscalizados pelo Banco Central, deve ser publicada em Notas Explicativas a estrutura de risco dos empréstimos e financiamentos concedidos.

Uma das formas mais eficientes de comprovação da existência real dos saldos é a obtenção de evidências externas, por meio de confirmação direta com os devedores. Como visto no tópico “3.2.3 Confirmação externa”, o auditor pode usar um pedido de confirmação, positivo ou negativo, do saldo. Complementarmente, devem ser examinadas evidências internas, com teste dos registros contábeis e exame da documentação hábil para permitir a adoção de contas a receber.

A forma de Provisão para Devedores Duvidosos (PDD) também pode afetar a apresentação dos valores de contas a receber. Assim, a identificação dos métodos utilizados, bem como os critérios de contabilização da PDD devem fazer parte dos procedimentos de auditoria.

Em resumo, na auditoria do item contas a receber clientes, devem ser consideradas:

- a verificação de existência dos direitos, a integridade e o valor real desses direitos;
- a análise das vendas em relação aos recebimentos de caixa;
- a avaliação das provisões e a existência de sistemas de gestão e análise do risco de crédito;
- a apresentação e a divulgação nas demonstrações contábeis;



- a avaliação da existência de sistemas de análise de índices, tendências e idade dos saldos a receber, assim como de análise de transações anormais;
- a avaliação da qualidade dos sistemas de controle para aprovação de crédito, gestão de limites de crédito alçados e gestão das perdas com clientes;
- a análise e reconciliação do diário auxiliar clientes com os controles contábeis.

3.5.4 TESTES EM OUTRAS CONTAS DO ATIVO CIRCULANTE

De forma similar aos itens do ativo circulante apresentados, as demais contas devem ser auditadas com os seguintes objetivos:

- verificação da existência real do ativo;
- cálculo e avaliação do valor do ativo, assim como de sua exatidão;
- existência de sistema de autorização de movimentação do ativo;
- controle e risco por parte da entidade;
- existência de restrições para a alienação dos ativos;
- forma de apresentação nas demonstrações contábeis.

3.5.5 TESTES EM CONTAS DO ATIVO NÃO CIRCULANTE

Os grupos de Investimento, Intangíveis e Imobilizados apresentam os mesmos procedimentos básicos de obtenção de evidências dos demais itens do ativo:

- verificação da existência real do ativo;
- cálculo e avaliação do valor do ativo, assim como de sua exatidão;
- existência de sistema de autorização de movimentação do ativo;

- controle e risco por parte da entidade;
- existência de restrições para a alienação dos ativos;
- forma de apresentação nas demonstrações contábeis.

Especificamente em relação à auditoria do IMOBILIZADO, os seguintes procedimentos devem ser adotados:

- determinar a real existência física e a permanência em uso;
- determinar se o controle e o risco pelo uso do ativo pertence à empresa;
- determinar se foram utilizados os princípios fundamentais de contabilidade na mensuração do item;
- determinar se o imobilizado não contém despesas capitalizadas e, por outro lado, se as despesas não contém itens capitalizáveis;
- determinar se os bens do imobilizado foram de maneira adequada depreciados monetariamente em bases aceitáveis e, se for o caso, se foi realizado o teste de imparidade (*impermaid test*);
- determinar a existência de imobilizado penhorado dado em garantia ou com restrição de uso;
- examinar os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial, assim como examinar as contas retificadoras do ativo (amortização, depreciação, exaustão);
- revisar os controles internos e analisar a qualidade do sistema de autorização, para aquisições e vendas de bens do imobilizado, do sistema de comunicação para os casos de transferências, obsolescência ou baixas de bens do imobilizado;
- identificar a definição de limites de capitalização quanto a valores e ao tempo de vida útil;
- revisar hipotecas e garantias;



- verificar e revisar operações de *leasing*/ arrendamento mercantil.

Em relação à auditoria de investimentos, os seguintes procedimentos devem ser adotados:

- determinar a existência de um sistema adequado de controle interno sobre investimentos e lucros deles decorrentes;
- determinar a real existência dos investimentos apresentados nos registros e se são de propriedade da empresa;
- verificar se a avaliação é adequada e se os registros são apresentados de forma correta nas demonstrações financeiras;
- identificar a divulgação de eventuais ônus sobre os investimentos;
- verificar se o registro é adequado em relação aos resultados e às receitas com investimentos, determinando sua correta contabilização;
- proceder a exames e procedimentos de confirmação quando há títulos envolvidos;
- examinar e confrontar os registros da empresa com as contagens de títulos.

3.5.6 TESTES EM CONTAS DE DESPESAS

A auditoria nas contas de despesas tem como objetivos:

- determinar se todos os custos e despesas atribuídos ao período estão devidamente comprovados e contabilizados;
- determinar se todos os custos e os custos e despesas não atribuídos ao período ou que beneficiem exercícios futuros estão corretamente diferidos;
- determinar se os custos e despesas estão contabilizados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, em bases uniformes;
- determinar se os custos e despesas estão corretamente classificados nas demonstrações contábeis, e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas;

- examinar se os controles internos têm como base a competente autorização para as despesas e o acompanhamento de seu registro final de forma a evitar que a mesma despesa possa ser objeto de mais de um pagamento.

Na seleção das contas de despesas a serem analisadas mais profundamente, o auditor deve avaliar a natureza das operações incluídas nas contas e a extensão do controle interno sobre as operações. Algumas operações incomuns podem ser submetidas a um menor controle interno do que outras mais comuns e numerosas. É importante também identificar a importância relativa das operações e a extensão que outros testes possam fornecer.

Finalmente, na revisão analítica, devem ser considerados:

- o custo dos produtos vendidos;
- o custo não absorvido na produção;
- a distribuição na folha de pagamento;
- as despesas de vendas;
- as despesas administrativas;
- a provisão para créditos de liquidação duvidosa;
- as depreciações;
- as despesas financeiras.

3.6 TESTES EM CONTAS DO PASSIVO, PATRIMÔNIO LÍQUIDO E RECEITAS

As obrigações representam fontes de recursos e reivindicações de terceiros contra ativos da empresa. Os principais erros no passivo circulante decorrem da subavaliação de itens do passivo, da criação de valores fictícios, de omissões



e acréscimos falsos e simulações. Esses erros também são destinados a verificar fins diversos, tais como falências, concordatas, desvios de numerário etc.

Também devem ser verificadas se, em relação às contas do exigível, existem controles internos satisfatórios, se os valores são razoáveis e se o passivo registrado é real.

Em resumo, para todo este agrupamento de contas é necessário que o auditor:

- certifique-se de que todo o passivo foi registrado;
- certifique-se que não há item algum do passivo sem registro.
- determine se os itens do passivo estão corretamente apresentados nas demonstrações financeiras.

3.6.1 TESTES EM CONTAS A PAGAR FORNECEDORES

O objetivo dos testes em contas a pagar fornecedores é determinar quais contas a pagar representam obrigações correntes devidamente autorizadas e se esses valores incluídos nas contas a pagar estão adequadamente classificados e em conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade, consistentemente aplicados, além de determinar se as contas a pagar fornecedores incluem todas as obrigações correntes significativas.

3.6.2 TESTES EM CONTAS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS

O objetivo dos testes em contas de empréstimos e financiamentos é determinar se as obrigações foram devidamente autorizadas e apropriadamente classificadas e descritas nas demonstrações financeiras, se os passivos foram registrados corretamente, assim como se os respectivos encargos foram contabilizados de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade e se demonstrações financeiras incluem informações adequadas sobre cláusulas restritivas, encargos e garantias.

A avaliação dos detalhes e das cláusulas dos contratos deve evidenciar o sistema de amortização, eventuais carências, taxas de juros, correção monetária e/ou cambial, prazos e demais elementos de contratos financeiros.

3.6.3 TESTES EM OUTRAS CONTAS DO PASSIVO CIRCULANTE E NÃO CIRCULANTE

O objetivo dos testes em outras contas do passivo circulante é determinar o grau de confiabilidade dos registros e saldos contábeis, notadamente das obrigações sociais e fiscais e se elas são adequadas à entidade.

Os testes também procuram examinar se as obrigações abrangem custos e despesas relativos ao período e se todas as contingências e despesas futuras estimadas foram provisionadas, classificadas e descritas de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade consistentemente aplicados.

3.6.4 TESTES EM CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Os aspectos mais importantes a verificar nas contas do patrimônio líquido são os de observância dos formalismos legais e estatutários. Assim, deve o auditor:

- assegurar-se da organização e atualização dos livros societários, atas de assembleias gerais e de reuniões da diretoria e do conselho de administração;
- determinar a existência de restrições de uso das contas patrimoniais;
- determinar a quantidade de ações ou títulos de propriedade do capital, bem como se tais foram adequadamente autorizados ou emitidos;
- determinar se as ações ou o título de propriedade do capital social foram adequadamente autorizados e emitidos;
- determinar se foram utilizados os princípios fundamentais de contabilidade em bases uniformes;
- determinar se o patrimônio líquido foi corretamente classificado nas demonstrações financeiras, se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas;
- determinar se o patrimônio líquido foi corretamente contabilizado e classificado nas demonstrações;



- determinar se todas as normas descritas nos estatutos sociais, as obrigações sociais e legais foram cumpridas;
- determinar se todas as normas descritas nos estatutos sociais, as obrigações sociais e legais foram cumpridas;
- estabelecer se tem sido adequado o tratamento das contas do PL nos casos de reorganização;
- verificar a disponibilidade do PL quanto à sua distribuição aos acionistas, quotistas ou proprietários;
- verificar a segurança dos comprovantes de requisição de propriedade dos títulos emitidos, entre outras.

3.6.5 TESTES EM CONTAS DE RECEITAS

A auditoria nas contas de receitas tem como objetivos:

- determinar se todas as receitas atribuídas ao período estão devidamente comprovadas e contabilizadas;
- determinar se todas as receitas não atribuídas ao período ou que beneficiem exercícios futuros estão corretamente diferidas;
- determinar se as receitas estão contabilizadas de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade, em bases uniformes;
- determinar se as receitas estão corretamente classificadas nas demonstrações contábeis, e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas;
- identificar se os controles internos e de vendas à vista contribuem para evitar o subfaturamento das vendas, e assegurar-se de que todas as notas emitidas tenham sido efetivamente registradas no caixa.

3.7 DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA – PAPÉIS DE TRABALHO

As informações relativas ao planejamento de auditoria, à natureza, à oportunidade e à extensão dos procedimentos aplicados, assim como os resultados obtidos e as suas conclusões da evidência da auditoria, devem ser registrados em papéis de trabalho, devendo incluir o juízo do auditor – juntamente com a conclusão a que chegou acerca de todas as questões significativas – inclusive naquelas áreas que envolvem questões de difícil julgamento.

Não é razoável, muito menos prático, que todas as questões relacionadas à auditoria sejam documentadas. Dessa forma, o discernimento quanto à extensão e a profundidade dos papéis de trabalho é de julgamento profissional de cada auditor, que deve considerar o que seria necessário para proporcionar a outro auditor, sem experiência anterior com aquela auditoria, o entendimento do trabalho executado e a base para as principais decisões tomadas, sem adentrar os aspectos detalhados da auditoria.

Os papéis de trabalho, utilizados em determinados padrões, contribuem para que sejam atingidos os objetivos da auditoria, e seu uso facilita a delegação de tarefas e a revisão dos trabalhos.

Dentre os principais papéis de trabalho, podem ser citados:

- a. listas de verificação de procedimentos, cartas de confirmação de saldos (clientes, fornecedores, bancos), termos de inspeções físicas de caixa, de estoques, de empréstimos e financiamentos;
- b. informações sobre a estrutura organizacional e legal da entidade;
- c. cópias de documentos legais, contratos e atas informações sobre o setor de atividades, ambiente econômico e legal em que a entidade opera;
- d. evidências do processo de planejamento, incluindo programas de auditoria e quaisquer mudanças nesses programas;
- e. evidências do entendimento, por parte do auditor, do sistema contábil e do controle interno, e sua concordância quanto à eficácia e adequação;
- f. evidências de avaliação dos riscos de auditoria;



- g. evidências de avaliação e conclusões do auditor, e revisão sobre o trabalho da auditoria interna;
- h. análises de transações, movimentação e saldos de contas;
- i. análises de tendências, coeficientes, quocientes, índices e outros indicadores significativos;
- j. registro da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e seus resultados;
- k. evidências de que o trabalho executado pela equipe técnica foi supervisionado e revisado;
- l. indicação de quem executou e revisou os procedimentos de auditoria e de quando o fez;
- m. detalhes dos procedimentos relativos às demonstrações contábeis auditadas por outro auditor;
- n. cópias de comunicações com outros auditores, peritos, especialistas e terceiros;
- o. 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;
- p. cartas de responsabilidade da administração;
- q. conclusões do auditor acerca de aspectos significativos, incluindo o modo como foram resolvidas ou tratadas questões não usuais;
- r. cópias das demonstrações contábeis assinadas pela administração da entidade e pelo contabilista responsável, e do parecer e dos relatórios do auditor.

3.8 CONFIDENCIALIDADE, CUSTÓDIA E PROPRIEDADE DOS PAPÉIS DE TRABALHO

A partir da data de emissão do relatório de auditoria, devem ser adotados procedimentos adequados para a manutenção e custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos. A confidencialidade dos papéis de trabalho é dever permanente do auditor, pois os papéis de trabalho são de sua propriedade, podendo ser colocados à disposição da entidade auditada, a critério do auditor.



SAIBA MAIS

Para saber mais sobre o assunto estudado, consulte no *site* do CFC www.cfc.org.br as seguintes resoluções: 1.215/09, 1.216/09, 1.217/09, 1.218/09, 1.219/09, 1.220/09, 1.221/09, 1.223/09, 1.225/09, 1.226/09.

RESUMO DA UNIDADE

Nesta unidade, foram estudadas as principais formas de obtenção de evidências que deverão fundamentar o relatório do auditor. Os procedimentos são instrumentos primordiais, sendo a inspeção, a observação de processos e de documentos, a confirmação externa e o recálculo as mais direcionadas aos documentos assim como os testes de superavaliação e de subavaliação.



ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 3

A) DISPONIBILIDADES

- 1) Um empréstimo creditado no extrato bancário (cc), mas não contabilizado pela empresa, seria apresentado da seguinte forma na reconciliação bancária:
 - a) Aumento do saldo do razão analítico.
 - b) Redução do saldo do razão analítico.



- c) Aumento do saldo do extrato.
 - d) Redução do saldo do extrato.
- 2) Uma despesa debitada pelo banco referente à cobrança de duplicatas em carteira, mas não contabilizada pela empresa, seria apresentada da seguinte forma na reconciliação bancária:
- a) Aumento do saldo razão analítico.
 - b) Redução do saldo do razão analítico.
 - c) Aumento do saldo do extrato.
 - d) Redução do saldo do extrato.
- 3) Um cheque emitido e contabilizado pela empresa, mas não apresentado no extrato bancário, seria demonstrado da seguinte forma na reconciliação bancária:
- a) Aumento do saldo do razão analítico.
 - b) Redução do saldo do razão analítico.
 - c) Aumento do saldo do extrato.
 - d) Redução do saldo do extrato.
- 4) Um cheque apresentado no extrato, mas que a empresa indevidamente não contabilizou, seria demonstrado da seguinte forma na reconciliação bancária:
- a) Aumento do saldo do razão analítico.
 - b) Redução do saldo do razão analítico.
 - c) Aumento do saldo do extrato.
 - d) Redução do saldo do extrato.

- 5) Um depósito bancário apresentando no extrato, o qual a empresa indevidamente não contabilizou, seria demonstrado da seguinte forma na reconciliação bancária:
- a) Aumento do saldo do razão analítico.
 - b) Redução do saldo do razão analítico.
 - c) Aumento do saldo do extrato.
 - d) Redução do saldo do extrato.
- 6) Um depósito bancário contabilizado pela empresa, mas não apresentado no extrato, seria demonstrado da seguinte forma na reconciliação bancária:
- a) Aumento do saldo do razão analítico.
 - b) Redução do saldo do razão analítico.
 - c) Aumento do saldo do extrato.
 - d) Redução do saldo do extrato.
- 7) O crédito referente a um desconto de duplicata apresentado no extrato, mas não registrado pela empresa, seria demonstrado da seguinte forma na reconciliação bancária:
- a) Aumento do saldo do razão analítico.
 - b) Redução do saldo do razão analítico.
 - c) Aumento do saldo do extrato.
 - d) Redução do saldo do extrato.
- 8) Um cheque de outra companhia, debitado pelo banco indevidamente na cc da empresa, seria demonstrado da seguinte forma na reconciliação bancária:
- a) Aumento do saldo do razão analítico.
 - b) Redução do saldo do razão analítico.



- c) Aumento do saldo do extrato.
 - d) Redução do saldo do extrato.
- 9) Um depósito de outra companhia, creditado pelo banco indevidamente na cc da empresa, seria demonstrado da seguinte forma na reconciliação bancária:
- a) Aumento do saldo do razão analítico.
 - b) Redução do saldo do razão analítico.
 - c) Aumento do saldo do extrato.
 - d) Redução do saldo do extrato.
- 10) O valor debitado pelo banco, referente ao resgate de parcela do principal de um empréstimo, mas não contabilizado pela empresa, seria demonstrado da seguinte forma na reconciliação bancária:
- a) Aumento do saldo do razão analítico.
 - b) Redução do saldo do razão analítico.
 - c) Aumento do saldo do extrato.
 - d) Redução do saldo do extrato.
- 11) Na conferência física do dinheiro depositado em cofre, verificou-se que havia ali R\$300,00, enquanto o saldo contábil da conta caixa era de R\$ 400,00. Justifique a divergência com UMA DAS seguintes constatações:
- a) houve omissão de escrituração de vendas no valor de R\$ 100,00.
 - b) um adiantamento salarial de R\$ 100,00 foi escriturado duas vezes.
 - c) uma nota de compra de R\$ 50,00 foi escriturada como sendo de venda.
 - d) um cheque emitido para suprimento de caixa, no valor de R\$ 100,00, não foi escriturado.

- e) houve omissão de escrituração de compras no valor de R\$ 50,00.
- 12) Foi contratado um novo empregado para a tesouraria. As transações abaixo ocorreram na empresa nas datas relacionadas. O CPMF é de 0,38% e a tarifa bancária subiu para R\$18,20. Explique as diferenças entre os saldos.

DATA	ITEM	VALOR
01/01/2003	SALDO INICIAL	R\$ 1.200,00
05/01/2003	Emissão Cheque No 150	(R\$ 230,00)
05/01/2003	Depósito de Cheque AB-12	R\$ 500,00
07/01/2003	Tarifa bancária	(R\$ 8,20)
09/01/2003	Emissão Cheque No 151	(R\$ 127,50)
09/01/2003	Saldo na Tesouraria	R\$ 1.332,94
09/01/2003	Saldo no Banco	R\$ 1.322,87

- 13) Relacione o evento com a alteração na reconciliação bancária, no razão ou no extrato com o sinal (+) se há aumento ou com o sinal (-) se há diminuição:

EVENTO	RAZÃO	EXTRATO
Crédito referente a um desconto de duplicata apresentado no extrato, mas não registrado pela empresa.		
Valor debitado pelo banco, referente ao resgate de parcela do principal de um empréstimo, mas não contabilizado pela empresa.		
Cheque apresentado no extrato, mas que a empresa indevidamente não contabilizou.		
Cheque de outra companhia, debitado pelo banco indevidamente na cc da empresa.		
Cheque emitido e contabilizado pela empresa, mas não apresentado no extrato bancário.		
Depósito bancário apresentado no extrato, o qual a empresa indevidamente não contabilizou.		
Depósito bancário contabilizado pela empresa, mas não apresentado no extrato.		
Depósito de outra companhia, creditado pelo banco indevidamente na cc da empresa.		
Empréstimo creditado no extrato bancário (cc), mas não contabilizado pela empresa.		
Despesa debitada pelo banco referente à cobrança de duplicatas em carteira, mas não contabilizada pela empresa.		



B) ESTOQUES

- 1) O método de valorização de estoques mais utilizado no Brasil é:
 - a) Identificação específica.
 - b) UEPS.
 - c) PEPS.
 - d) PMP (custo médio).

- 2) Em uma economia com deflação, o método de valorização de estoques que daria maior lucro para a empresa é:
 - a) UEPS.
 - b) PEPS.
 - c) PMP.
 - d) Identificação específica.

- 3) O termo “mercado” para a matéria-prima significa:
 - a) Custo médio do estoque.
 - b) Preço de venda deduzido das despesas de vendas.
 - c) Preço de venda deduzido das despesas e da margem de lucro.
 - d) Custo de reposição.

- 4) O seguinte gasto é registrado no grupo de estoque:
 - a) Identificação específica.
 - b) UEPS.
 - c) PEPS.
 - d) PMP (custo médio).

- 5) Em uma economia com inflação, o método de valorização de estoques que daria menor lucro para a empresa é:
- UEPS.
 - PEPS.
 - PMP.
 - Identificação específica.
- 6) Abaixo está a movimentação (entradas e saídas) do estoque de mercadorias do MERCADINHO DA VILA. Quais deveriam ser os saldos finais, em cada trimestre, do estoque, em valores e quantidades, e o CMV das transações efetivadas, se for utilizado o método PMP (G1), PEPS (G2) ou UEPS (G3).

PMP	TRIMESTRE							
	1		2		3		4	
	Unid	Cust/un.	Unid	Cust/un.	Unid	Cust/un.	Unid	Cust/un.
Saldo inicial (=)	0	0						
Compras (+)	200	R\$ 11,00	160	R\$ 13,00	200	R\$ 16,00	100	R\$ 16,00
Vendas (-)	150		160		150		150	
Saldos finais (=)								

(G1) PMP: Preço médio ponderado – (G2) PEPS: primeiro que entra, primeiro que sai – (G3) UEPS: último que entra, primeiro que sai.

C) CONTAS A RECEBER

- 1) Indique qual das transações é classificada no grupo de contas a receber:
- Adiantamentos de fornecedores.
 - Adiantamentos a empregados.
 - Adiantamentos a fornecedores.
 - Títulos de liquidez imediata.



- 2) As contas a receber são contabilizadas:
 - a) Quando o cliente faz a cotação de preços.
 - b) Quando o cliente emite a ordem de compra.
 - c) Por ocasião da emissão da NFF.
 - d) Por ocasião da transferência de propriedade do bem vendido.
- 3) As contas a receber podem ser classificadas nos seguintes grupos:
 - a) Ativo circulante e realizável LP.
 - b) Ativo circulante e investimentos.
 - c) Ativo circulante e passivo circulante.
 - d) Ativo circulante e ativo imobilizado.
- 4) O valor referente ao ICMS incidente sobre as vendas a prazo é registrado na seguinte conta:
 - a) Despesas de ICMS.
 - b) Receita bruta.
 - c) Conta-corrente ICMS.
 - d) CMV.
- 5) A conta de impostos a recuperar fica devedora em função do seguinte fato:
 - a) Não ocorrência de compras no período.
 - b) Grande volume de vendas.
 - c) Vol. vendas > vol. compras.
 - d) Vol. vendas < vol. compras. .

- 6) Uma duplicata descontada, não paga pelo cliente ao banco na data do vencimento, deve ser debitada na seguinte conta:
- a) PDD.
 - b) Contas a receber.
 - c) Duplicatas descontadas.
 - d) Conta-corrente bancária.
- 7) Uma duplicata paga ao banco pelo cliente, descontada anteriormente, deve ser debitada:
- a) PDD.
 - b) Contas a receber.
 - c) Conta-corrente bancária.
 - d) Duplicatas descontadas.
- 8) Uma duplicata descontada, não paga pelo cliente ao banco na data do vencimento, deve ser creditada na seguinte conta:
- a) PDD.
 - b) Contas a receber.
 - c) Duplicatas descontadas.
 - d) Conta-corrente bancária.
- 9) A Tabela abaixo apresenta a relação entre um fator (*Credit Score*) e a probabilidade de perda para cada fator em uma carteira de contas a receber do BANCO DA PROVÍNCIA S/A. O fator 7 representa o menor risco. O fator -7 representa o maior risco. Com base nesses dados, qual deveria ser o provável valor líquido de realização da carteira de contas a receber do banco? Qual o valor provável para PDD? Obs.: G1, G2, G3 representam as situações econômicas otimista, pessimista e normal, respectivamente:



FATOR	VALOR EM CARTEIRA	PROBABILIDADE DE PERDA			PROVISÃO PARA PERDAS COM CLIENTES		
		G1	G2	G3	G1	G2	G3
7 A 4	R\$ 100.000,00	0%	1,50%	1%			
4 A 2	R\$ 85.000,00	15%	18%	16,50%			
2 A 0	R\$ 110.000,00	23%	27%	25%			
0 A -3	R\$ 150.000,00	45%	48%	46%			
-3 A -5	R\$ 66.000,00	58 %	60 %	58 %			
-5 A -6	R\$ 70.000,00	65 %	75 %	65 %			
-7	R\$ 50.000,00	77 %	87 %	77 %			
TOTAL	R\$ 631.000,00						
	VALOR LÍQUIDO DA CARTEIRA						

10) Com base nos dados abaixo, calcule a rotação de contas a receber clientes:

- Valor das vendas a prazo no exercício de 2005: R\$ 1.800.000; e
- Saldo de contas a receber no final de cada mês.

DATA	VALOR
Jan./05	R\$ 300.000
Fev./05	R\$ 350.000
Mar./05	R\$ 400.000
Abr./05	R\$ 550.000
Mai./05	R\$ 450.000
Jun./05	R\$ 600.000
Jul./05	R\$ 500.000
Ago./05	R\$ 430.000
Set./05	R\$ 480.000
Out./05	R\$ 520.000
Nov./05	R\$ 540.000
Dez./05	R\$ 580.000
Média	R\$ 475.000

D) INVESTIMENTOS

- 1) As aplicações financeiras podem ser classificadas nos seguintes grupos de contas:
 - a) Investimentos e ativo circulante.

- b) Investimentos e ativo realiz. LP.
 - c) Ativo circulante e ativo realiz. LP.
 - d) Ativo circulante e ativo diferido.
- 2) As participações no capital social de outras empresas (sem intenção de alienação) são classificadas como:
- a) AC.
 - b) Ativo RLP.
 - c) Investimentos.
 - d) Ativo diferido.
- 3) As participações no capital social de outras empresas (com intenção de alienação no próximo exercício) são classificadas como:
- a) AC.
 - b) Ativo RLP.
 - c) Investimentos.
 - d) Ativo diferido.
- 4) A contrapartida do débito em investimentos, decorrente da equivalência patrimonial, deve ser contabilizada na conta:
- a) Despesa operacional.
 - b) Receita operacional.
 - c) Despesa não operacional.
 - d) Receita não operacional.
- 5) A conta de deságio é classificada no seguinte grupo de contas:
- a) Valores e bens no AC.



- b) Passivo circulante.
 - c) Investimentos.
 - d) Valores e bens no ativo RLP.
- 6) O ágio representa:
- a) Valor pago a mais do que o valor de mercado do investimento.
 - b) Valor pago a menos em comparação com o % de participação aplicado sobre o PL da sociedade investida.
 - c) Diferença a maior entre o valor de aquisição do investimento e o valor referente ao % de participação aplicado sobre o PL da sociedade investida.
 - d) O valor de mercado do investimento.
- 7) A empresa CAPITAL & CAPITAL S/A comprou à vista, em 31/12/2005, 10.000 ações ordinárias do capital social da TOR S/A, no valor total de R\$ 980.000, (representando 80% do capital). O patrimônio líquido da TOR S/A, na mesma data, era de R\$ 1.100.000. O ágio foi pago em função de a sociedade investida ter firmado um contrato de fornecimento de bens que irá gerar lucros substanciais nos próximos três anos, com a seguinte projeção: 50% no 1º ano, 30% no 2º ano e 20% no 3º ano. A TOR S/A obteve um lucro líquido de R\$ 430.000 em 2006, e foram propostos dividendos, referentes a esse lucro, no montante de 30% do lucro. O valor do investimento é relevante, e a TOR S/A passou a ser controlada pela CAPITAL & CAPITAL S/A.

qtd ações = 10.000	Valor de 80% do PL = R\$ 880.000
% de participação = 80%	Valor do ágio = R\$ 100.000
Total de ações à 10.000 = 0,80X à x= 12.500	Lucro líquido = R\$ 430.000 80% do LL = R\$ 344.000
Valor pago = R\$ 980.000	
Valor do PL = R\$ 1.100.000 +	Dividendos =

Pede-se:

a) Contabilizar a aquisição do investimento, segregando-o em equivalência patrimonial e ágio	
b) determinar o PL da sociedade investida ao fim de 2006	
c) determinar o valor total e contabilizar os dividendos referentes à investidora	

E) EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS

1) Você está auditando uma conta de empréstimos, no valor de VALOR, obtido em 31/12/2002, utilizando o SISTEMA, a uma taxa de TAXA a.a., em X parcelas anuais, sendo que o vencimento da 1ª prestação ocorre 1 ano após o início do empréstimo. Para certificar-se de que não há erros, demonstre os detalhes desse empréstimo:

- a) Como deveriam estar demonstrados no Balanço Patrimonial e na DRE?
- b) Quais os impactos no caixa da empresa?

EMPRESA	VALOR	SISTEMA	TAXA	X
CELESC	R\$ 220.000	SAC	11%	6
EMBRAER	R\$ 35.000	SAC	15%	6
GOL	R\$ 410.000	SAC	35%	7
PERDIGÃO	R\$ 690.000	SAC	7%	4
PETROBRAS	R\$ 150.000	SAC	15%	5
TAM	R\$ 120.000	SAC	21%	6
TRACTEBEL	R\$ 810.000	SAC	3%	7
VALE	R\$ 830.000	SAC	18%	6
CELESC	R\$ 120.000	SAF	15%	5
EMBRAER	R\$ 350.000	SAF	25%	4
GOL	R\$ 570.000	SAF	32%	6
PERDIGÃO	R\$ 270.000	SAF	22%	4
PETROBRAS	R\$ 153.000	SAF	12%	5
TAM	R\$ 520.000	SAF	5%	5
TRACTEBEL	R\$ 770.000	SAF	12%	6
VALE	R\$ 330.000	SAF	21%	4

Exemplo: Empréstimo/Financiamento (SAC) de R\$ 150.000, a ser amortizado em cinco anos, com a 1ª prestação postergada, com taxa de juros de 13% ao ano, obtido em 31/12/2002.



PRESTAÇÃO	SALDO	AMORTIZAÇÃO	JUROS	PRESTAÇÃO	DATA
0	R\$ 150.000		13%		31/12/2002
1					31/12/2003
2					31/12/2004
3					31/12/2005
4					31/12/2006
5					31/12/2007
		CP	LP	TOTAL	
BP EM	31/12/2002				
BP EM	31/12/2003				
BP EM	31/12/2004				
BP EM	31/12/2005				
BP EM	31/12/2006				
DESP.FIN. EM	2002				
DESP.FIN. EM	2003				
DESP.FIN. EM	2004				
DESP.FIN. EM	2005				
DESP.FIN. EM	2006				
DESP.FIN. EM	2007				



Unidade 4

EMISSÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Na Unidade 4, você verá que o resultado final do processo de auditoria consiste na emissão de um parecer por parte do auditor independente, denominado “Relatório de auditoria” e resume a opinião, fundamentada, sobre a qualidade das demonstrações contábeis.

Ao final do processo de auditoria, sobre as demonstrações contábeis, espera-se que o auditor forme sua opinião sobre elas terem sido elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro esperado, e que expresse claramente essa opinião, por escrito, por meio de um relatório de auditoria que também descreva a base para a referida opinião.

Para a formação dessa opinião, o auditor deve relatar se obteve segurança razoável sobre o fato de as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não terem apresentado distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro.

4.1 CONCLUSÃO DO AUDITOR

A conclusão do auditor deve estar de acordo com a NBC TA 330 (CFC nº 1.214/ 2009), informando se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente, e ele deve discorrer sobre a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis e pelos controles internos que a administração determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis e que não apresentem distorção relevante.

Nessa avaliação, o auditor deve apresentar considerações sobre os aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, incluindo indicadores de possíveis julgamentos tendenciosos por parte da administração. Nesse sentido, a NBC TA 260 (CFC nº 1.209/2009) contém uma discussão sobre os aspectos qualitativos das práticas contábeis.

Em resumo, o auditor deve avaliar e refletir em seu relatório:

- a. se as demonstrações contábeis divulgam adequadamente as práticas e as estimativas contábeis;
- b. se as práticas contábeis são consistentes e apresentadas em conformidade com a estrutura vigente dos relatórios financeiros, em relação à apresentação geral, à estrutura e ao conteúdo das demonstrações contábeis, e se cumprem todos os requisitos legais;
- c. se as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;



- d. se as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, permitem aos usuários entender o efeito das transações e eventos relevantes sobre as informações evidenciadas nas demonstrações contábeis;
- e. se a terminologia usada nas demonstrações contábeis é apropriada;
- f. se pôde executar procedimentos que considerou necessário para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis condensadas;
- g. se as demonstrações contábeis condensadas divulgam sua natureza condensada, se divulgam adequadamente os critérios aplicados e se identificam adequadamente as demonstrações contábeis auditadas;
- h. se as demonstrações contábeis auditadas estão disponíveis para os usuários previstos das demonstrações contábeis sem qualquer dificuldade indevida.

4.2 RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

O relatório do auditor independente deve ser emitido de forma impressa em papel ou em meio eletrônico. A estrutura esperada de um relatório de auditoria independente deve seguir a seguinte estrutura (padrão):

4.2.1 TÍTULO

O título deve indicar claramente que se trata do relatório do auditor independente, geralmente redigido nos termos: “Relatório do auditor independente”.

4.2.2 DESTINATÁRIO

A quem é endereçado o relatório, conforme contratado com a entidade. É encaminhado para quem o relatório de auditoria foi elaborado, geralmente para os acionistas e/ou para os responsáveis pela governança da entidade.

4.2.3 PARÁGRAFO INTRODUTÓRIO

Na introdução, deve constar a identificação da entidade cujas demonstrações contábeis foram auditadas, com a afirmação de que as demonstrações contábeis foram auditadas, com a identificação do título de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis, com referência ao resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas e com a especificação da data ou o período de cada demonstração.

Geralmente, as demonstrações contábeis incluem: o balanço patrimonial (BP), a demonstração do resultado (DRE), a demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL), a demonstração do fluxo de caixa (DFC), assim como o resumo das principais práticas contábeis e outras notas explicativas. Para as companhias abertas, a demonstração do valor adicionado (DVA) é requerida e, portanto, faz parte das demonstrações contábeis cobertas pelo relatório do auditor independente, assim como toda e qualquer demonstração publicada pela entidade auditada.

4.2.4 RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

Declaração sobre a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis.

4.2.5 RESPONSABILIDADE DO AUDITOR

Nesse parágrafo, deve ficar claro que a responsabilidade do auditor é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na auditoria, e que o processo de auditoria foi conduzido em conformidade com as normas de auditoria brasileiras e internacionais.

Deve também estar descrito que:

- a. a auditoria envolveu a execução de procedimentos para obtenção de evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis;
- b. os procedimentos selecionados foram baseados em julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstra-



ções contábeis, independentemente se causadas por fraude ou erro, e que os controles internos foram considerados relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade e no planejamento dos procedimentos de auditoria;

- c. a auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis, tomadas em conjunto;
- d. o auditor acredita que as evidências de auditoria obtidas foram suficientes e apropriadas para fundamentar a sua opinião.

4.2.6 OPINIÃO DO AUDITOR – PADRÃO

No relatório, deve estar destacada uma seção com o título “Opinião”, onde o auditor independente expressa sua opinião acerca de as demonstrações contábeis terem sido ou não elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada. No relatório padrão, ou sem ressalvas, a opinião do auditor deve utilizar uma das seguintes frases consideradas equivalentes (CFC nº 1.231/2009):

- a. As demonstrações contábeis apresentam-se adequadas em todos os aspectos relevantes, de acordo com (a estrutura de relatório financeiro aplicável).

Ou

- b. As demonstrações contábeis apresentam uma visão correta e adequada, de acordo com (a estrutura de relatório financeiro aplicável).

4.2.7 OPINIÃO DO AUDITOR – MODIFICAÇÕES EM RELAÇÃO AO PADRÃO

Nas situações elencadas no Quadro 7, na seção “Opinião”, devem estar destacadas a(s) situação(ões) em que o auditor independente expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis terem sido elaboradas em não conformidade com uma adequada estrutura de apresentação.

Se, conforme julgamento do auditor, houver a necessidade de se despertar a atenção dos usuários para determinados itens divulgados nas demonstra-

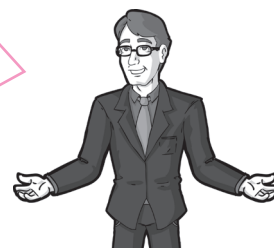
Unidade 4 - Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis

ções contábeis, deve ser incluído um parágrafo de ênfase no relatório, desde que tenha obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada, de que não tenha havido distorção relevante do assunto nas demonstrações contábeis.

Na situação em que o auditor inclua um parágrafo de ênfase no relatório, é primordial que:

- esse parágrafo seja incluído logo após o parágrafo de opinião;
- seja utilizado o termo “Ênfase” ou outro título apropriado, que identifique claramente o objetivo do auditor em chamar a atenção do usuário.
- seja inserida no parágrafo uma referência clara ao assunto enfatizado e uma nota explicativa que descreva de forma completa o assunto nas demonstrações contábeis;
- seja indicado que a opinião do auditor permanece a mesma em relação ao assunto tratado.

Se o auditor considerar necessário comunicar outros assuntos não apresentados nem divulgados nas demonstrações contábeis, os quais, em seu julgamento, sejam relevantes para os usuários da auditoria, deve fazê-lo em um parágrafo no relatório de auditoria, com o título “Outros assuntos” ou outro título apropriado. O auditor deve incluir esse parágrafo imediatamente após o parágrafo de opinião ou após qualquer parágrafo de ênfase.



NATUREZA DO ASSUNTO QUE GEROU A MODIFICAÇÃO	JULGAMENTO DO AUDITOR SOBRE OS EFEITOS OU POSSÍVEIS EFEITOS SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	
	RELEVANTE MAS NÃO GENERALIZADO	RELEVANTE E GENERALIZADO
As demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião ou negativa de opinião

Quadro 9 – Modificações na opinião do auditor em relação ao padrão
Fonte: Adaptado de NBC TA 705 (CFC nº 1.232/2009).



4.2.8 ASSINATURA DO AUDITOR

A documentação apresentada pelo auditor pode ser firmada em nome da empresa de auditoria contratada, em nome pessoal do auditor ou em nome de ambos, conforme o caso mais apropriado. No Brasil, é requerida pelo CFC nº a identificação tanto do auditor como da empresa, na figura do sócio ou responsável técnico, pelo número de registro no Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de Contador.

4.2.9 DATA DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

O relatório da auditoria deve ter data posterior à data em que foram obtidas evidências apropriadas e suficientes para fundamentar a opinião do auditor, e, exceto pelos efeitos de eventos subsequentes relevantes, conforme, NBC TA 560 (CFC/2009) denota a data limite da responsabilidade do auditor.

4.2.10 ENDEREÇO DO AUDITOR INDEPENDENTE

A localidade onde o relatório foi emitido deve constar do relatório.

4.3 COMPLEMENTOS AO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE (OUTROS ASSUNTOS)

Em determinadas situações, algumas referências são necessárias para complementar a estrutura do relatório de auditoria.

4.3.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO PERÍODO ANTERIOR AUDITADAS POR AUDITOR INDEPENDENTE ANTECESSOR

Nas situações em que as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por auditor independente antecessor, deve-se especificar:

- a. que as demonstrações contábeis do período anterior foram examinadas por um auditor independente antecessor;

- b. qual a opinião expressa pelo auditor independente antecessor e, no caso de essa opinião conter modificação, quais as razões para ela ter ocorrido;
- c. a data desse relatório.

4.3.2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO PERÍODO ANTERIOR NÃO AUDITADAS

Quando demonstrações contábeis do período anterior não forem auditadas, deve ser especificado pelo auditor que os valores correspondentes não foram auditados e que as evidências sobre os saldos iniciais são suficientes para embasar a opinião no período atual.

4.3.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS

Todas as demonstrações contábeis devem ser apresentadas de forma a proporcionar a comparabilidade, exceto nas situações previstas. A opinião do auditor deve referir-se aos períodos nos quais as demonstrações contábeis foram apresentadas.

4.3.4 NORMAS DE AUDITORIA DE JURISDIÇÃO ESPECÍFICA

Em algumas circunstâncias específicas, é possível que a entidade deva, por lei, regulamento ou normas, ou por opção voluntária, apresentar informações suplementares não requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável juntamente com as demonstrações contábeis. Por exemplo, informações suplementares podem ser apresentadas para melhorar o entendimento da estrutura de relatório financeiro aplicável pelo usuário ou fornecer explicação adicional sobre itens específicos das demonstrações contábeis. Essas informações são apresentadas normalmente em demonstrativos suplementares ou como notas adicionais.



SAIBA MAIS

Para saber mais sobre o assunto estudado, consulte exemplos de relatórios de auditoria no site do CFC em: <http://www.cvm.gov.br/port/redir.asp?subpage=outrainformacao>

Exemplos de relatório de auditoria da Embraer em:

<http://siteempresas.bovespa.com.br/dxw/AbrirDoc.asp?gstrIDTDESCRICAO=12.01&gstrIDTQDRODESCRICAO=PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES - SEM RESSALVA&gstrIdtQdro=dfpparec>

Resoluções do CFC – RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.231/09 – NBC TA 700 e RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.232/09 – NBC TA 705.

RESUMO DA UNIDADE

Nesta unidade, foram apresentados os parâmetros para a formalização da opinião final do auditor, materializados no “Relatório do auditor Independente” ou “Parecer dos auditores independentes” no qual o auditor deve fazer constar de forma clara e inequívoca (sem ressalva, com ressalva, com negativa de parecer ou parecer adverso) se os demonstrativos contábeis/financeiros estão apresentados em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil.



ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 4

Relatar pelo menos três exemplos de situações nas quais o relatório do auditor:

- seja padrão;
- contenha ressalvas;
- contenha abstenção de opinião;
- contenha opinião adversa.



REFERÊNCIAS

Agência Nacional de Águas (ANA). <http://www2.ana.gov.br>

Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC). <http://www.anac.gov.br>

Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). <http://www.aneel.gov.br/>

Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS). <http://www.ans.gov.br/>

Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL). www.anatel.gov.br.

Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ). <http://www.antaq.gov.br>

Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT). <http://www.antt.gov.br>

Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA). <http://portal.anvisa.gov.br>

Agência Nacional do Cinema (ANCINE). <http://www.ancine.gov.br>

Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP). <http://www.anp.gov.br/>

ALBERTON, Luiz. **Auditoria interna e externa**. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2008.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002. (idioma inglês de Modern Auditing. Tradução autorizada).

BRASIL. Lei nº 11.941 de 2009. Altera artigos da Lei nº 6.404/76.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.121/08, NBC T 1**. Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.160/09, NBC TO 01**. Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.203/09, NBC TA 200**. Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.204/09, NBC TA 210.** Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.205/09, NBC TA 220.** Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.206/09, NBC TA 230.** Documentação de Auditoria.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.207/09, NBC TA 240.** Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.208/09, NBC TA 250.** Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.209/09, NBC TA 260.** Comunicação com os Responsáveis pela Governança.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.210/09, NBC TA 265.** Comunicação de Deficiências de Controle Interno.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.211/09, NBC TA 300.** Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.212/09, NBC TA 315.** Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.213/09, NBC TA 320.** Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **RESOLUÇÃO 1.214/09, NBC TA 330.** Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.215/09, NBC TA 402.** Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.216/09, NBC TA 450.** Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.217/09,**

NBC TA 500. Evidência de Auditoria.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.218/09, NBC TA 501.** Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.219/09, NBC TA 505.** Confirmações Externas.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.220/09, NBC TA 510.** Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.221/09, NBC TA 520.** Procedimentos Analíticos.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.222/09, NBC TA 530.** Amostragem em Auditoria.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.223/09, NBC TA 540.** Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.224/09, NBC TA 550.** Partes Relacionadas.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.225/09, NBC TA 560.** Eventos Subsequentes.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.226/09, NBC TA 570.** Continuidade Operacional.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.227/09, NBC TA 580.** Representações Formais.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.228/09, NBC TA 600.** Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.229/09, NBC TA 610.** Utilização do Trabalho de Auditoria Interna.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.231/09, NBC TA 700.** Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.232/09,**

NBC TA 705. Modificações na Opinião do Auditor Independente.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.233/09, NBC TA 706.** Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.234/09, NBC TA 710.** Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 235/09, NBC TA 720.** Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.236/09, NBC TA 800.** Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas de Contabilidade para Propósitos Especiais.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.237/09, NBC TA 805.** Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis.

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.238/09, NBC TA 810:** Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CVM Comissão de Valores Mobiliários. www.cvm.gov.br

JENSEN, M. C., MECKLING, W. H. **Theory of the Firm:** Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, out., 1976, v. 3, n. 4, p. 305-360.