

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ROSANGELA SCHMITZ

**A UTILIZAÇÃO DAS NORMAS DE AUDITORIA
INDEPENDENTE NO PROCESSO AUDITORIAL:
UM ESTUDO DE CASO**

Florianópolis, 2004

ROSANGELA SCHMITZ

**A UTILIZAÇÃO DAS NORMAS DE AUDITORIA
INDEPENDENTE NO PROCESSO AUDITORIAL:
UM ESTUDO DE CASO**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Dr. Luiz Alberton


Florianópolis, 2004

ROSANGELA SCHMITZ

**A UTILIZAÇÃO DAS NORMAS DE AUDITORIA
INDEPENDENTE NO PROCESSO AUDITORIAL:
UM ESTUDO DE CASO**

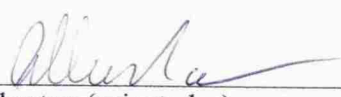
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de 9,0..., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

07 de julho de 2004

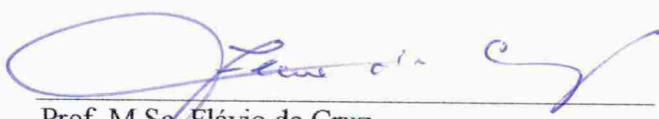


Professor M.Sc. Luiz Felipe Ferreira
Coordenador de Monografias do CCN

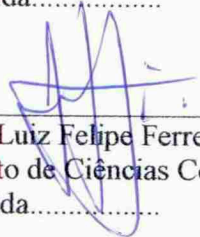
Professores que compuseram a banca:



Prof. Dr. Luiz Alberton (orientador)
Departamento de Ciências Contábeis, da UFSC
Nota Atribuída.....



Prof. M.Sc. Flávio da Cruz
Departamento de Ciências Contábeis, da UFSC
Nota Atribuída.....



Prof. M.Sc. Luiz Felipe Ferreira
Departamento de Ciências Contábeis, da UFSC
Nota Atribuída.....

Florianópolis, 2004

AGRADECIMENTOS

Ao meu amado Deus por esta presente em todos os momentos de minha vida.

Ao professor Luiz Alberton, pelo incentivo, pelo apoio, pela orientação e dedicação.

Ao Ricardo, meu amado namorado, pelo carinho, compreensão, exigência e apoio durante a realização deste trabalho.

À minha família, pelo carinho, motivação, paciência e compreensão.

Aos meus amigos pela amizade, apoio, incentivo, solidariedade e pelas palavras amigas.

Ao auditor pesquisado, pela receptividade e oportunidade de realização da pesquisa.

Enfim, a todos que colaboraram, direta ou indiretamente, para a realização deste trabalho.

“É melhor atirar-se à vida em busca de dias melhores mesmo correndo o risco de perder tudo, do que ser aqueles que não disputam, mas também não vencem. Que não conhecem a dor da derrota, mas que não tem a glória de ressurgir dos escombros.

Esses pobres de espírito, ao final da sua jornada aqui na terra, não agradecem a Deus por terem vivido, mas desculpam-se diante dele por haverem passado simplesmente pela vida”.

(Roosevelt)

RESUMO

SCHMITZ, Rosangela. A utilização das normas de auditoria independente no processo auditorial: um estudo de caso, 2004, p. 76. Curso de Ciências Contábeis. UFSC, Florianópolis.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberton

O objetivo geral do trabalho consiste em identificar as práticas utilizadas no processo de auditoria por um auditor independente de uma empresa de auditoria. A pesquisa caracteriza-se como um estudo do tipo exploratório, realizada através de um estudo de caso em uma empresa de pequeno porte localizada no município de Florianópolis, Santa Catarina. Para atingir os objetivos da pesquisa, iniciou-se com uma revisão bibliográfica, com vista a apresentar a auditoria. Primeiramente, fez-se um breve relato da origem da auditoria e da evolução de seus conceitos e após apresentou-se suas classificações que podem ser divididas quanto às técnicas de trabalho, quanto às necessidades da auditoria, quanto à extensão do trabalho, quanto a sua natureza, quanto à profundidade dos exames, quanto à forma de intervenção e quanto aos fins a que se destina. Em seguida, apresentou-se as normas de auditoria independente emitidas pelos órgãos normatizadores e fiscalizadores da profissão. Na seqüência, realizou-se um estudo de caso, o qual consiste em comparar o processo auditorial de um auditor independente de uma empresa de pequeno porte, com as normas de auditoria vigente, para verificar se estas estão sendo observadas pelo profissional. A análise se dá a partir de dados levantados na entrevista com o auditor responsável pela realização da auditoria e de dados retirados do parecer emitido com o resultado e as conclusões da auditoria. O resultado da pesquisa mostrou que o profissional não observa de forma integral as normas de auditoria independente, acentuando, com isto, a necessidade de investimento na capacitação dos profissionais habilitados a realizar auditoria, bem como a necessidade de um maior acompanhamento, pelos órgãos fiscalizadores, dos serviços prestados por estes profissionais, no intuito de garantir a qualidade das auditorias.

Palavras-chaves: auditoria, normas técnicas e profissionais, controle de qualidade.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Elementos Principais do Planejamento da Auditoria	39
Quadro 2	Comparação da Prática Auditorial com as Normas de Auditoria Independente	69

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CUB	Custo Unitário Básico
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IGP-DI	Índice Geral de Preços
IGPM	Índice Geral de Preços de Mercado
IT	Interpretações Técnicas
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC P 1	Normas Profissionais de Auditor Independente
NBC T 11	Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis
PED	Processamento Eletrônico de Dados

SUMÁRIO

RESUMO.....	5
LISTA DE QUADROS.....	6
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	7
SUMÁRIO	8
1 – INTRODUÇÃO	10
1.1 – TEMA E PROBLEMA.....	10
1.2 - OBJETIVO.....	12
1.2.1 – Objetivo Geral.....	12
1.2.2 - Objetivos Especificos	12
1.3 - JUSTIFICATIVA.....	12
1.4 – METODOLOGIA.....	14
1.5 – ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	16
2 – A AUDITORIA E SUAS NORMAS	17
2. 1 – HISTÓRIA DA AUDITORIA.....	17
2. 2 – EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE AUDITORIA.....	20
2. 3 – FORMAS DE AUDITORIA	22
2.3.1 – De acordo com a extensão do trabalho	23
2.3.1.1 – Auditoria Geral/ Total.....	23
2.3.1.2 – Auditoria Parcial ou Especifica	24
2.3.1.3 – Revisão Limitada	25
2.3.2 – De acordo com a profundidade dos exames	25
2.3.2.1 – Revisão Integral	25
2.3.2.2 – Auditoria Por Amostragem ou Teste	26
2.3.2.3 – Revisão Analítica.....	27
2.3.3 – De acordo com a sua natureza	28
2.3.3.1 – Auditoria Permanente	28
2.3.3.2 – Auditoria Eventual ou Especial	29
2.3.3.3 – Auditoria de Balanço com Fim Especifico	29
2.3.3.4 – Auditoria Normal.....	30

2.3.4 – De acordo com os fins a que se destina	30
2.3.5 – De acordo com a relação do auditor com a entidade auditada.....	32
2.3.5.1 – Auditoria Interna.....	32
2.3.5.2 – Auditoria Externa.....	34
2.4 – FORMAÇÃO E COMPETÊNCIA DO AUDITOR	35
2.5 – PROCESSO DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA.....	36
2.5.1 – Planejamento de Auditoria.....	37
2.5.2 – Risco de Auditoria	41
2.5.3 – Relevância.....	41
2.5.4 – Contingências.....	42
2.5.5 – Carta de Responsabilidade da Administração e Continuidade das Atividades	43
2.5.6 – Fraude e Erro	44
2.5.7 – Transações e Eventos Subseqüentes	45
2.5.8 – Supervisão e Controle de Qualidade.....	47
2.5.9 – Processamento Eletrônico de Dados – PED	48
2.5.10 – Sistema de Controle Interno	49
2.5.11 – Papéis de Trabalho do Auditor	52
2.5.12 – Relatórios de Auditoria	54
2.5.12.1 – Relatórios de Recomendações e Sugestões	55
2.5.12.2 – Parecer do Auditor.....	57
2.5.12.2.1. – Parecer Sem Ressalva	58
2.5.12.2.2 – Parecer com Ressalvas.....	59
2.5.12.2.3 – Parecer Adverso.....	60
2.5.12.2.4 – Parecer com Abstenção de Opinião	61
3 – APRESENTAÇÃO DO ESTUDO DE CASO	62
3.1 – INFORMAÇÕES DA EMPRESA.....	62
3.2 – APRESENTAÇÃO DO QUESTIONÁRIO APLICADO	63
3.3 – APRESENTAÇÃO DO QUADRO COMPARATIVO.....	68
3.4 - ANÁLISE DA PESQUISA	70
4 – CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	73
5 - REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	75

1 – INTRODUÇÃO

Neste item será apresentado o tema e o problema do objeto de estudo: auditoria externa independente, seguido de seu objetivo geral e de seus objetivos específicos, com a finalidade de permitir ao leitor identificar o assunto a ser desenvolvido.

Após, apresenta-se à justificativa e a metodologia identificando a forma e tipo de pesquisa utilizada para desenvolver o trabalho.

1.1 – TEMA E PROBLEMA

Com a expansão do mercado, as empresas sentiram a necessidade de ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico para se tornarem competitivas neste mercado crescente.

Observa-se que para isso, segundo Almeida (1996), as empresas passaram a necessitar de um volume de recursos que nem sempre é possível obter através do resultado de suas atividades ou do patrimônio de seus proprietários. Portanto, as empresas foram captar recursos de terceiros através de empréstimos bancários e abertura de seu capital social para novos investidores.

Os investidores passaram a exigir informações sobre a posição patrimonial e financeira, sobre a capacidade de gerar lucros e como a empresa efetua a administração de seus recursos. Estas informações são obtidas através das Demonstrações Contábeis da empresa, as quais podem sofrer manipulações em seus dados. Para se segurarem contra essa possibilidade, os investidores passaram a exigir que as Demonstrações Contábeis fossem examinadas por um profissional com capacidade técnica que não possuísse vínculo com a empresa, surgindo assim à figura do auditor externo.

Tendo em vista a necessidade dos investidores e do próprio governo em obter informações fidedignas das Demonstrações Contábeis das empresas, o tema tratado é a Auditoria Externa Independente.

Apesar dos investidores exigirem que as empresas tenham suas demonstrações contábeis auditadas, atualmente, no Brasil, segundo Marion (2002) apenas 0,3% das empresas tem suas demonstrações contábeis e o seu processo administrativo auditados por profissionais externos independentes.

Este é um dos motivos que leva o Brasil a ser um dos países que possuem um considerável índice de corrupção, pois com a falta da auditoria dentro das empresas, as fraudes e a corrupção são identificadas quando já tomaram grandes proporções. Isto poderia ser evitado através da auditoria, pois uma das funções do auditor é apresentar soluções que auxiliam na elaboração de sistemas de controles internos eficientes das empresas que ajudarão a minimizar as fraudes que possam existir na empresa (ALBERTON, 2002). Outro grande motivo que obriga as empresas apresentarem as suas demonstrações auditadas, é a exigência legal.

Para exercer a função de auditor, o profissional deve utilizar-se de técnicas de auditoria e respeitar as normas emitidas pelos órgãos reguladores da profissão, reguladores do mercado mobiliário e os pronunciamentos do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON.

Trata-se, portanto, neste trabalho, das formas de realização da auditoria externa pelos profissionais especializados.

Pode-se, então, definir a seguinte questão-problema: quais as práticas adotadas no processo auditorial em uma empresa de pequeno porte que presta serviços de auditoria independente?

1.2 - OBJETIVO

1.2.1 – Objetivo Geral

A monografia desenvolvida tem por escopo identificar as práticas utilizadas no processo de auditoria por auditor independente de uma empresa de auditoria de pequeno porte.

1.2.2 - Objetivos Específicos

Como objetivos específicos deste trabalho monográfico, têm-se os seguintes:

- Identificar conceitos, teorias, práticas e técnicas de auditoria;
- Apresentar as normas contábeis de auditoria independente;
- Descrever o processo auditorial de uma empresa de auditoria contábil independente de pequeno porte; e
- Comparar o processo auditorial utilizado na empresa em estudo com as recomendações teóricas e com as normas técnicas e profissionais.

1.3 - JUSTIFICATIVA

As demonstrações contábeis tornaram-se ferramentas essenciais para os investidores e o fisco obterem informações da posição patrimonial e financeira da empresa e da sua capacidade de gerar lucros.

Porém, as demonstrações contábeis são passíveis de sofrerem alterações nas suas informações e para certificarem-se de que as informações apresentadas pelas empresas são fidedignas, os investidores e o fisco exigem que a empresa apresente o parecer do auditor.

A auditoria pode ser realizada para atender a várias necessidades, como por exemplo, para obtenção de empréstimos, captação de recursos através de novos acionistas, atender as exigências dos fornecedores, exigência da lei, entre outras necessidades.

A auditoria deve ser realizada por um profissional capacitado denominado auditor. O auditor para desenvolver o seu trabalho deverá: conhecer a entidade a ser auditada, está com os seus conhecimentos em auditoria atualizados, utilizar-se das técnicas de auditoria e respeitar as normas de auditorias vigentes.

Entre as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, têm-se as NBC T 14 – Normas Sobre a Revisão Externa de Qualidade Pelos Pares, que dispõe sobre o acompanhamento e a fiscalização dos trabalhos realizados pelos auditores independentes com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários – CVM, a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, que dispõe sobre a competência técnico-profissional, a independência profissional e as responsabilidades do auditor independente, e a NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com suas Interpretações Técnicas tendo na IT – 06 a interpretação relativa a Supervisão e ao Controle de Qualidade de uma auditoria independente.

Apesar da existência de normas regulamentando o acompanhamento e a fiscalização dos trabalhos realizados pelos auditores independentes as empresas de auditoria de pequeno porte são pouco fiscalizadas, o que pode resultar na baixa da qualidade dos serviços prestados. Pois a ausência ou a pouca fiscalização pode fazer com que o profissional se acomode e não procure atualizar os seus conhecimentos, e também pode incentivar ao desrespeito das normas e leis vigentes de auditoria.

O CRC-SC despertou para este problema, em 2001 o órgão elaborou um programa de fiscalização e desde lá vem se adaptando ao programa, o qual resultou em 2003 na fiscalização de

37 auditorias realizadas em Santa Catarina. Apesar da fiscalização estar aumentando, esta ainda é insuficiente para avaliar a qualidade dos trabalhos realizados pelos profissionais habilitados.

Portanto, no intuito de verificar se as Normas de auditoria vigentes estão sendo respeitadas, este trabalho pretende apresentar as técnicas utilizadas num processo auditorial, apresentar as normas regulamentadoras de auditoria aplicadas em uma empresa de pequeno porte situada na cidade de Florianópolis.

1.4 – METODOLOGIA

Este trabalho tem como objetivo apresentar os conhecimentos científicos sobre auditoria e verificar se estes estão sendo utilizados corretamente na prática auditorial.

Para atingir este objetivo, foi realizada uma pesquisa, que segundo Gil (1996, p. 19), “pode-se definir como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Já para Lakatos (1986, p. 44), “significa muito mais do que apenas procurar a verdade: é encontrar respostas para questões propostas, utilizando métodos científicos”.

Esta pesquisa possui a forma de pesquisa qualitativa, sendo que “considera [...] um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito” (SILVA E MENEZES, 2000, p. 21).

Segundo Richardson (1999, p. 80, apud BEUREN & RAUPP, 2003, p. 91), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Do ponto de vista de seus objetivos, a pesquisa realizada foi a pesquisa exploratória que “têm como objetivo proporcionar mais familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito ou construir hipóteses” (GIL, 1996, p. 45).

Ao se referir à pesquisa exploratória, Beuren e Raupp (2003, p. 80) destacam que “uma característica interessante da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente”.

A pesquisa exploratória, para a realização deste trabalho, utilizou-se do estudo de caso. Para dar suporte ao estudo de caso será realizada uma pesquisa bibliográfica, a qual segundo Gil (1966, p. 48), “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

Depois de coletar, ler e analisar os materiais bibliográficos pertinentes a este trabalho foi realizado um estudo de caso, que segundo Gil (1996, p. 58), “é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento”.

O estudo de caso, para Ludke e André (1986, p. 17), “é o estudo de um caso, seja ele simples e específico”, os autores também destacam que “o caso é sempre delimitado, devendo ter seus contornos claramente definidos no desenrolar do estudo, o caso pode ser similar a outros, mas é ao mesmo tempo distinto, pois tem, interesse próprio e singular”.

Assim, pretende-se alcançar, através da análise do material bibliográfico e do estudo de caso, os objetivos descritos neste trabalho. A coleta de dados foi realizada por meio de perguntas semi-estruturadas, análise documental, por perguntas não-estruturadas ou informal e pesquisadora participante.

As perguntas foram aplicadas ao profissional responsável pela assinatura do parecer de auditoria analisado. As respostas obtidas proporcionaram um maior conhecimento das técnicas de

auditoria utilizadas pelo auditor na execução do seu trabalho e que serviram como base para a emissão do parecer.

A execução deste trabalho se limitou nos procedimentos de auditoria, nas normas de auditoria independente e na análise de um trabalho realizado por um profissional, cadastrado na CVM, da cidade de Florianópolis. A conclusão do estudo de caso restringiu-se ao julgamento da pesquisadora, a qual possui vínculo empregatício com o profissional responsável pela auditoria em estudo.

1.5 – ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

O desenvolvimento deste trabalho de conclusão de curso deu-se pelo desmembramento do mesmo em 5 (cinco) partes. A primeira parte refere-se à introdução que é composta pela apresentação do tema e problema desenvolvidos neste trabalho, do objetivo específico e dos objetivos gerais, seguidos da justificativa para a realização do mesmo. Nesta parte também é apresentada a metodologia utilizada com seu respectivo conceito.

A segunda parte é composta pelo embasamento teórico, no qual é apresentado um breve relato histórico do surgimento da auditoria, a evolução do seu conceito e as formas existentes para atender as necessidades específicas que levam a realização da auditoria. Nesta parte também se falou sobre a formação e competência do auditor e sobre o processo de execução dos trabalhos de auditoria de acordo com as normas de auditoria vigentes.

Na terceira parte encontra-se o desenvolvimento do estudo de caso. Este vem seguido da conclusão do resultado obtido com o estudo. Na quinta parte são apresentadas as referências bibliográficas utilizadas que serviram de base para o desenvolvimento do tema e problema e para a conclusão deste trabalho.

2 – A AUDITORIA E SUAS NORMAS

2.1 – HISTÓRIA DA AUDITORIA

Sabe-se que a contabilidade surgiu a vários séculos antes de cristo, quando o homem, segundo Santos (2001:2, apud ALBERTON, 2002: p. 13), “deixou de ser simples coletor de alimentos naturais e passou a produzir alguma coisa. Assim necessitou medir, controlar, trocar, etc”.

A Auditoria Contábil que é um ramo específico da contabilidade que tem a finalidade de revisar, pesquisar e emitir opinião e orientação sobre a situação do patrimônio de uma entidade, também tem a sua história perdida ao longo do tempo.

Segundo Sá (1998, p. 21), “sua importância é reconhecida a milênios [...]. Existem provas arqueológicas de inspeções e verificações de registros realizadas entre a família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano e que datam de mais de 4.500 anos antes de Cristo”.

O termo auditor é antigo, datado por volta do século XIII na Inglaterra, no reinado de Eduardo I. Segundo Franco e Marra (2000, p. 37), “se praticava na Inglaterra a auditoria das contas públicas, desde 1314, conforme nos relata a Enciclopédia Britânica”. Entretanto, o aparecimento de auditoria como prática sistemática consta que ocorreu no século quando começaram a surgir as primeiras associações de Contadores Públicos, profissionais que exercem as funções de auditor.

Sá (1998, p. 21) relata que,

na Idade Média, muitas foram nos diversos países da Europa, as associações profissionais que se incumbiram de executar as funções de auditoria, destacando-se entre elas os conselhos londrinos em 1310, o Tribunal de Contas, em 1640, em Paris [...], o *Collegio dei Raxonati*, em 1581, na cidade de Veneza, e a *Academia dei Ragionieri*, em 1658, nas cidades de Milão e Bolonha.

Ao falar sobre a evolução da contabilidade, Santi (1988, p. 19) destaca que,

a Revolução Industrial, na Inglaterra [...] mudou o eixo do desenvolvimento prático dessa disciplina para aquele país. Mas a real necessidade da contabilidade pública (auditoria) somente se manifestou a partir da institucionalização do investidor capitalista (não participante da administração).

Com relação à Revolução Industrial Sá (1998, p. 21) destaca que a mesma,

imprimiu novas diretrizes as técnicas contábeis e especialmente às de auditoria, visando atender as necessidades criadas com o aparecimento de grandes empresas [...] por isso, em 1845, ou seja, pouco antes de a contabilidade penetrar nos domínios científicos, o *Railway Companies Consolidation Act*, obrigava a verificação anual dos balanços, que deveria ser feita por auditores.

Portanto, com a evolução da contabilidade e com o surgimento da auditoria, a fim de proteger a integridade profissional criaram-se associações, na Escócia, Inglaterra e em outros países da Europa.

Segundo Franco e Marra (2000, p. 38), “o reconhecimento da profissão nos Estados Unidos data de 1896, quando houve o primeiro exame para provisionamento de Contadores Públicos Certificados, em New York”.

As primeiras associações de contadores ingleses surgiram em 1854, 1855 e 1867. E atualmente, a Inglaterra possui uma associação de profissionais: o *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*. Nos Estados Unidos da América do Norte o *American Institute* cuida das normas de auditoria, fazendo publicar diversos regulamentos.

Segundo Sá (1998, p. 22), “a organização profissional de auditores mais antiga, na América, é a *American Association of Public Accountants*, fundada em 1887”. Outros países com grande evolução em auditoria são: a Alemanha, a Holanda, a França, a Argentina e a Bélgica.

No Brasil o reconhecimento formal da auditoria iniciou-se em São Paulo, há cerca de 30 anos, através do Instituto de Contadores Públicos do Brasil. Mas, Santi (1998, p. 19), ressalva que “apesar de formalmente organizada em 26 de março de 1957, quando formado o Instituto dos

Contadores Públicos do Brasil, em São Paulo, a auditoria foi oficialmente reconhecida apenas em 1968, por ato do Banco Central do Brasil”.

Sá (1998) aponta o período de evolução do arregimento dos auditores, seguindo a ordem cronológica abaixo:

- Em 1971 algumas associações se uniram e formaram o Instituto de Auditores Independentes do Brasil, entidade que foi reconhecida pela Resolução 317, do Conselho Federal de Contabilidade, em 1972, e pela Resolução 220, do Banco Central do Brasil, no mesmo ano;
- Em 1977 surgiu em Brasília a Ordem dos Auditores Independentes do Brasil;
- Em 1976 com a Lei nº 6385, de 07-12-1976, o registro de auditores para o Mercado de Capitais passou a ser de responsabilidade da Comissão de Valores Mobiliários;
- Posteriormente, o Instituto dos Auditores Independentes, IAIB, transformou-se no IBRACON – Instituto Brasileiro de Contabilidade.

Atualmente, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) é o órgão que “dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes” (INSTRUÇÃO CVM Nº 308, DE 14 DE MAIO DE 1999).

E de acordo com a instrução CVM n.º 308/99 o auditor independente, para exercer atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, está sujeito ao registro na Comissão de Valores Mobiliários, regulado por esta Instrução. O registro de auditor independente compreende as categorias de Auditor Independente - Pessoa Física (AIPF) e Auditor Independente - Pessoa Jurídica (AIPJ).

A CVM também regulamenta sobre a capacidade técnica dos auditores independentes que auditam as S/A's de capital aberto. De acordo com o art. 30 da instrução 308/99 “o exame de qualificação técnica será realizado, no mínimo no primeiro semestre de cada ano, com vistas à

habilitação do auditor independente para o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis para todas as entidades integrantes do mercado de valores mobiliários”.

Neste mesmo artigo, no seu parágrafo único, a CVM dispõe que o exame de qualificação técnica será aplicado pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC em conjunto com o Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON ou por instituição indicada pela CVM.

O Conselho Federal de Contabilidade, através de resoluções como as de n. ° 820/97, 821/97, 953/03 e 981/03 entre outras, também edita normas de Auditoria. É através deste órgão e dos Conselhos Regionais de Contabilidade que os contadores e auditores registrados nestes órgãos são punido quando não cumprem com suas obrigações de forma lícita.

2.2 – EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE AUDITORIA

A auditoria é uma técnica contábil que se distingue da contabilidade, pois constitui a técnica por ela utilizada para verificar a veracidade dos registros contábeis. Inicialmente a auditoria era utilizada para a verificação dos registros contábeis. Restringia-se a confrontação da escrita com as provas do fato, com as correspondentes relações de registro. Portanto, inicialmente era vista como uma ferramenta meramente policiadora, pois a auditoria limitava-se ao campo de simples verificação.

Pode-se verificar esta restrição na colocação de Pierucci (1977, p. 14):

No campo específico da verificação é que entra a tarefa do auditor. Onde quer que haja um trabalho de registro, um documento, um relatório contábil, há que presidir a certeza dos seus conteúdos [...].

É pressuposto inarredável a existência do fato registrado, pois a auditoria atua sobre ele [...] A auditoria, [...] identifica e corrige erros, sejam dolosos ou simplesmente acidentais.

Houmes (1956, apud SÁ 1998, p. 24) também escreve, de forma singela e clara, adotando uma visão de sua época que “a auditoria é o exame de demonstrações e registros administrativos.

O auditor observa a exatidão, integralidade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos”.

O conceito de auditoria vem evoluindo, deixou de se limitar ao campo de simples verificação e passou a ter outras importantes funções, abrangendo todo o organismo da empresa e da sua administração.

Sá (1998, p. 25) define auditoria da seguinte forma:

A 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 azienda, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Como se observa através do conceito acima, a auditoria vai além da verificação e passa ao regime da orientação, da interpretação e até da previsão de fatos.

Para Gil (1996, p. 13), “a auditoria é função organizacional de revisão, avaliação e emissão de opinião quanto ao ciclo administrativo (planejamento/ execução/ controle) em todos os momentos/ ambientes das entidades”.

Através das definições apresentadas, desde as que limitavam a auditoria como fiscalizadora até as mais recentes que lhe atribuí outras funções, a função de verificação da veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis permanece.

Portanto, ao realizar uma auditoria, o profissional deve buscar as normas da auditoria, dentro dos postulados da contabilidade por uma questão de hierarquia lógica. Pois, ao analisar e avaliar as informações sobre o patrimônio da entidade, a auditoria constitui-se num complemento indispensável para que a contabilidade atinja plenamente sua finalidade.

2.3 – FORMAS DE AUDITORIA

Os investidores, os fornecedores, as instituições financeiras e o fisco, para decidirem se devem aplicar, fornecer, conceder créditos e saber o quanto deve arrecadar (tributação) utilizam-se das demonstrações contábeis como fonte de informação da real situação da empresa.

Porém as informações que interessa a um, pode não ter o mesmo valor para outro e em decorrência destas diferentes necessidades de verificação, dos seus reflexos e vantagens a auditoria pode apresentar-se sob diferentes formas.

Segundo Pierucci (1977, p. 17), “o termo auditoria tem-se prestado a tantas intitulações em nosso meio que, às vezes, é preciso uma análise cuidadosa para se distinguir a finalidade do seu uso”.

Seguindo este raciocínio Pierucci (1977) classifica a auditoria, quanto às técnicas de trabalho em dois tipos: auditoria operacional e auditoria contábil e quanto à forma de intervenção pelos auditores em: auditoria interna e auditoria externa.

Por sua vez, Sá (1998) quanto ao processo indagativo referente às necessidades da auditoria, a divide em duas classes (Auditoria Geral, Sintética ou de Balaço; Auditoria Detalhada ou Analítica), em relação à forma de intervenção (interna ou externa também conhecida como independente), quanto ao tempo (auditoria contínua ou de acompanhamento; auditoria periódica), quanto à natureza (auditoria normal; auditoria especial) e quanto ao limite que pode ser total ou parcial.

Já Franco e Marra (2000) apresentam as categorias de auditoria por formas, cada uma delas com características peculiares, visando a atender as diferentes necessidades. Explicam que a auditoria pode apresentar as seguintes formas: de acordo com a extensão do trabalho (auditoria geral, auditoria parcial ou específica, revisão limitada), de acordo com a profundidade dos

exames (auditoria integral, auditoria por testes e revisão analítica), de acordo com sua natureza (auditoria permanente, auditoria eventual ou especial, auditoria de balanços com fim específico), de acordo com fins a que se destina e de acordo com as relações do auditor com a entidade auditada (auditoria externa e auditoria interna).

Nesta pesquisa é apresentada a abordagem de Sá (1998) e Franco e Marra (2000), em função da abrangência sobre o assunto, de forma mais detalhada.

2.3.1 – De acordo com a extensão do trabalho

Franco e Marra (2000) dividem esta forma em auditoria geral, auditoria parcial ou específica e revisão limitada. Já Sá (1998) a divide, quanto ao seu limite em total ou parcial.

2.3.1.1 – Auditoria Geral/ Total

Segundo Franco e Marra (2000, p. 204), a auditoria geral “é aquela exercida sobre todos os elementos componentes do patrimônio, bem como sobre todas as operações de um exercício, ao fim do qual o auditor emite parecer sobre as demonstrações contábeis em conjunto e sobre os registros de que se originaram”.

Para Sá (1998, p. 37 e 38), “a auditoria geral é conhecida também sob o nome de ‘Auditoria Financeira’ porque se situa mais na análise das peças dos balanços e de suas conexões; [...] situa-se como exame de cúpula, de natureza geral sem indagação de pormenores”.

A norma desta forma de auditoria é a de comprovação da veracidade do balanço e das peças que o acompanham no fim de um exercício ou em um tempo certo do levantamento.

Esta forma de auditoria pode variar em profundidade, exigindo exame integral ou por amostragem de acordo com o julgamento do auditor em relação à confiança por ele sobre a fidelidade dos registros contábeis da entidade.

A auditoria geral pode destinar-se a vários fins, pois é a forma de auditoria mais completa em extensão. Segundo Franco e Marra (2000, p. 204), os fins mais utilizados são: “acautelar interesses de acionistas e investidores, controle administrativo, atender exigências legais, e avaliar a confiabilidade das demonstrações contábeis”.

Para Sá (1998, p. 43), “a auditoria será total quando atingir todo o patrimônio, não deixando de objetivar sequer um componente”.

São inúmeros os fins que a auditoria se destina, e conforme sua finalidade, esta não precisa ser geral, podendo ser parcial ou específica, ou limitada.

2.3.1.2 – Auditoria Parcial ou Específica

É a forma de auditoria que é feita em apenas uma ou algumas das demonstrações contábeis, ou de livros, ou atos de gestão em determinados setores operacionais.

Esta auditoria é realizada com o objetivo de 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 desvios e malversações do patrimônio, apurar erros e fraudes e determinar o valor real do patrimônio líquido da sociedade (FRANCO E MARRA, 2000).

Esta forma de exame pode ser realizada para atender os interesses dos acionistas e investidores e até mesmo para o controle administrativo.

2.3.1.3 – Revisão Limitada

Refere-se a um conjunto específico de exames que não aplicam todas as normas de auditoria. Isto é, refere-se ao exame do conjunto de demonstrações contábeis de um período sem aplicar todos os procedimentos de auditoria, com a extensão e profundidade necessárias para o auditor emitir uma opinião formal.

Esta revisão é utilizada para fins de publicação das demonstrações contábeis trimestralmente pelas S/A's de capital aberto e de capital fechado com 100 (cem) ou mais acionistas.

A forma de realização da auditoria depende da extensão dos trabalhos a serem analisados.

Outro aspecto a ser considerado, é a profundidade dos exames realizados.

2.3.2 – De acordo com a profundidade dos exames

Franco e Marra (2000) divide esta categoria em revisão integral, auditoria por amostragem e revisão analítica.

2.3.2.1 – Revisão Integral

Segundo Franco e Marra (2000, p. 206), “a revisão integral compreende o exame de todos os registros contábeis, bem como todos os documentos e controles da entidade, equivalente a uma perícia, com o fim de descobrir erros ou fraudes nos registros, nos documentos ou nos controles”.

A revisão integral se refere à profundidade do exame e não à sua extensão. É uma forma de auditoria economicamente inviável, nas grandes organizações, em função de seu custo elevado.

2.3.2.2 – Auditoria Por Amostragem ou Teste

Segundo Franco e Marra (2000, p. 206), este tipo de auditoria “compreende o exame de determinada porcentagem dos registros, dos documentos ou dos controles, considerada suficiente para que o auditor faça seu juízo sobre a exatidão e legitimidade dos elementos examinados”.

Para realizar a amostragem, o auditor identifica as áreas de risco através de modelos matemáticos e estatísticos nos quais fixará a quantidade de teste que deverá ser realizada para ser formada a opinião sobre o que está sendo analisado.

Para Santi (1988, p. 149), o objetivo do auditor ao utilizar a técnica de amostragem é:

corroborar a relativa correção de certos dados do cliente, tais como saldo de contas ou classes de transações ou avaliar a aderência aos procedimentos de controle interno no processamento dos dados [...] é uma avaliação para determinar se os dados monetários não estão substancialmente errados [...] geralmente não depende de um único teste.

Sobre a amostragem na auditoria Waddell (1977) comenta que:

na auditoria a amostragem começa após a revisão do Controle Interno estabelecido e atuante em cada empresa [...] esta revisão indicará a extensão recomendável dos processos do exame analítico-pericial a serem efetuados pelo auditor [...] que valendo-se das observações colhidas [...] poderá determinar a ‘amostra de prova’ a ser selecionada [...] que servirão para formação de um julgamento aproximadamente adequado do grau de correção, fidedignidade e aceitabilidade que ele pode depor nos documentos, registros e nas ‘Demonstrações Contábeis’ sob o exame.

Quando o número de amostras é considerado suficiente para que o auditor possa certificar-se da exatidão e legitimidade das informações contidas nos registros e documentos, a auditoria por amostragem ou teste é a forma de auditoria mais viável, pois o tempo para realizá-la é menor que a integral e a analítica, reduzindo, com isto, o seu custo.

2.3.2.3 – Revisão Analítica

Segundo Sá (1998), esta é a forma de auditoria a que não encontra limites na sua ação, abrange o exame de todas as transações, analisando todos os documentos, todas as contas e todos os valores fisicamente verificáveis. Apela também para os elementos que se encontram fora da empresa.

Segundo Franco e Marra (2000, p. 208), a revisão analítica consiste:

no exame profundo e minucioso de todo o fluxo dos controles internos (para verificar se são deficientes e se estão sendo rigorosamente obedecidos) e do exame analítico das operações de determinada natureza ou de certo período do ano. Neste último caso, a auditoria analítica se confunde com a auditoria integral.

Como se verifica, a revisão analítica é uma revisão mais detalhada o que a torna economicamente inviável, dado seu elevado custo, especialmente nas grandes empresas. Este método deve ser utilizado quando o auditor através de testes de auditoria detecta erros nos registros contábeis ou na documentação na qual ele se baseia, ou quando encontra alguma deficiência nos controles internos.

Para Almeida (1996, p. 363), o objetivo da revisão analítica é:

detectar e analisar situações anormais e significativas constatadas nas demonstrações contábeis, mais precisamente nas contas do balanço patrimonial e nas da demonstração de resultado do exercício. Essa revisão auxilia a identificar áreas prioritárias ou áreas com problemas.

Para Magalhães et al. (2001, apud ALBERTON, 2002, p. 34), “a auditoria por revisão analítica é uma metodologia onde é empregado o conceito de auditoria prenunciativa, em que auditar é administrar o risco”.

Portanto, de acordo com a extensão do trabalho, a revisão da auditoria pode ser geral ou parcial, com a profundidade de verificação pode ser integral, por amostragem ou analítica, e com a sua natureza, pode ser permanente, eventual ou para fins específicos.

2.3.3 – De acordo com a sua natureza

Sá (1998) divide esta categoria em: auditoria normal e auditoria especial.

Enquanto Franco e Marra (2000) dividem esta categoria de forma mais abrangente em: auditoria permanente, auditoria eventual ou especial e auditoria de balço com fim específico.

2.3.3.1 – Auditoria Permanente

Segundo Franco e Marra (2000), a auditoria permanente é o tipo de auditoria que é exercida em caráter permanente, em todos os exercícios sociais. A auditoria permanente pode ser realizada por auditores externos e internos, ela pode ser feita continuamente ou periodicamente.

Para realizar uma auditoria, se elabora um programa de trabalho no qual além de outras informações, deverá constar a tempestividade da auditoria.

E a auditoria continuada ocorre quando o programa de trabalho visa ao exame permanente e contínuo das operações registradas e dos controles internos. Pode ser integral e incluir revisão contábil integral. Esta revisão tem como vantagem a presença freqüente do auditor que poderá auxiliar na solução de problemas contábeis que possam surgir e também, os erros ou irregularidades podem ser descobertos pouco tempo após sua ocorrência, fazendo com que os mesmos não se repitam.

Já a auditoria periódica, ocorre quando o programa prevê visitas periódicas do auditor. Este período pode variar de acordo com o programa, pode ser a cada trimestre, semestre, ano ou outro período definido.

Este tipo de auditoria oferece vantagens para o auditor, com relação às condições de execução de trabalho, pois poderá ser programada para execução após os balanços trimestrais, semestrais ou anuais da entidade. Esta prática traz economia de tempo para o auditor. Porém, tem

a desvantagem do acúmulo de trabalho nos períodos imediatamente anteriores e posteriores ao encerramento dos balanços das entidades.

2.3.3.2 – Auditoria Eventual ou Especial

É o tipo de auditoria que não tem caráter permanente, é realizada para atender um fim específico, podendo ser geral ou parcial, integral ou por teste, como o auditor considerar ideal para ele obter elementos seguros de julgamento sobre a exatidão do objeto analisado.

Segundo Sá (1998, p. 43), auditoria especial “é aquela que se realiza para obtenção de resultados e conclusões sobre fatos particularmente da gestão ou da atividade de um elemento certo, visando a um objeto específico (fraude, liquidações, etc.)”.

Esta forma de auditoria, normalmente, é realizada para concessão de crédito, para atender exigências legais, controles administrativos, isto é, para atender as necessidades eventuais da entidade e dos interessados nas informações do resultado da entidade.

2.3.3.3 – Auditoria de Balanço com Fim Específico

É o tipo de auditoria que possui um objetivo específico para atender às necessidades dos seus usuários, que podem ser internos ou externos.

“A auditoria poderá ter por objetivo apenas as demonstrações contábeis periódicas, com os fins de: acautelar interesses dos acionistas e investidores; controle administrativo; concessão de crédito; atender a exigências legais; apurar o valor real do patrimônio líquido da entidade” (FRANCO E MARRA, 2000).

Cabe ressaltar que para emitir o seu parecer, o auditor deve respeitar às normas de auditoria geralmente aceitas. Pois seguindo essas normas, o auditor estará em condições de emitir seu parecer.

2.3.3.4 – Auditoria Normal

Segundo Sá (1998, p. 43), “é aquela que se realiza com objetivos regulares de comprovação, sem finalidades isoladas ou específicas, abrangendo a gestão administrativa sem particularização de fatos de qualquer natureza”.

As diferentes formas de auditorias, visam atender as necessidades dos usuários das demonstrações contábeis e das informações geradas pela auditoria, e podem se destinar às diversas finalidades.

2.3.4 – De acordo com os fins a que se destina

De acordo com Sá (1998, p. 30), “os fins da auditoria são os aspectos sob os quais seu objeto é considerado, ou para que serve”.

No início, a auditoria era uma ferramenta utilizada para um fim específico, descobrir fraudes. Porém diversos profissionais protestam contra o conceito comum de que a auditoria é uma chave para descobrir fraudes, pois, atualmente ela vem sendo utilizada também como ferramenta orientadora.

Os fins da auditoria são variados, pois as necessidades das empresas que levam o administrador a contratar o serviço técnico de auditoria são variadas.

Franco e Marra (2000) classificam os fins a que a auditoria se destina em: auditoria para acautelar interesses de acionistas e investidores; auditoria para controle administrativo; auditoria

para apurar erros e fraudes; auditoria para concessão de crédito; auditoria para apurar o valor real do patrimonial líquido da empresa; auditoria para cumprimento de obrigações fiscais; auditoria para atender a exigências legais e auditoria para confirmar a exatidão das demonstrações contábeis.

Sá (1998, p. 30) ao descrever os fins da auditoria o faz de maneira mais abrangente. Ele descreve os seguintes fins:

indagações e determinações sobre o estado patrimonial e a gestão pública ou privada; indagações e determinações sobre o estado financeiro; indagações e determinações sobre o estado reidual e de economicidade, descoberta de erros e fraudes; preservação contra erros e fraudes ou opinião sobre tais aspectos; e estudos gerais sobre casos especiais, tais como exames: de aspectos fiscais e legais, para compra de uma empresa (cessão patrimonial); para determinação de bases de critérios de rateios; para determinação de *standards* de custos; para medida da eficiência do equipamento; para levantamento de danos decorrentes de incêndios, inundações, roubos, etc.; para reorganização da empresa; para financiamento; para levantamento das situações de crise ou falências; para verificação da capacidade administrativa; para determinação de limites de seguros; para observação da política de vendas; para verificação da política de produção; para determinação de direitos em casos de indenizações, desapropriações e casos jurídicos diversos; para estudos de fusão, cessão, cisão e incorporação de empresas; para estudos de liquidação; para análise de custos; para levantamentos de rotações de valor do capital circulante; exames isolados de contas para verificação das relações da empresa com empreiteiros, comitentes, investidores, financiadores, etc.; para registros oficiais da empresa em entidades públicas e administração indireta do poder público; para subsidiarem pareceres; da eficácia e da eficiência.

Apesar da variação dos aspectos que levam uma empresa a contratar um serviço de auditoria, na maioria dos casos auditor é procurado para prestar serviços com a finalidade de que a empresa certifique a exatidão de seus registros e de sua política administrativa e patrimonial.

Almeida (1996, p. 30) ao comentar sobre os principais motivos que levam uma empresa a contratar um auditor externo ou independente, acrescenta, além dos já explanados acima:

a fim de atender às exigências do próprio estatuto ou contrato social da companhia ou empresa; e para fins de consolidação das demonstrações contábeis (a qual é obrigatória para a companhia aberta que tiver mais que 30% do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas).

Segundo Alberton (2002, p. 35), o mercado de capitais, atualmente, é:

o maior campo de trabalho dos auditores contábeis independentes no Brasil. Além da área contábil, a auditoria contempla outras especialidades, tais como, sistemas baseados em normas da *International Standard Organization* – ISO (9000 – Qualidade e 14000 – Gestão Ambiental), Sistemas de Gestão da Segurança e Saúde no Trabalho (*Occupational Health and Safety Assessment Series* – OHSAS 18001), balanço social (*Social Accounting* – SA 8000), Sistemas de Gestão de Processos Integrados Certificáveis (ISO 9000, 14000, OHSAS 18001 e SA 8000).

Portanto, a auditoria pode ser realizada para atender a diversos fins, objetivando suprir as necessidades dos seus usuários internos e externos. Além das formas de auditoria apresentadas, a auditoria, também é realizada de acordo com o grau de independência do auditor com a entidade auditada, podendo ser interna ou externa.

2.3.5 – De acordo com a relação do auditor com a entidade auditada

A relação do auditor com a entidade auditada pode ocorrer de duas formas: a primeira através da auditoria interna e a segunda através da auditoria externa.

2.3.5.1 – Auditoria Interna

Jund (2001:26, apud ALBERTON, 2002, p. 37) 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.

A tarefa da “auditoria interna é executada por um profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial” (PIERUCCI, 1977, p. 19).

Apesar da auditoria interna ser realizada por um ou mais empregados ligados à empresa, este profissional não deve possuir nenhum tipo de influência pela organização auditada.

Como comenta Almeida (1996, p. 25), “o auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina”. Pois,

apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência (FRANCO E MARRA, 2000, p. 217).

Segundo Attie (1988, p. 42), a atividade da auditoria interna “deve abranger o estado dos componentes internos aplicáveis às operações e atividades departamentais e à confirmação da fidedignidade dos valores expressos nas demonstrações financeiras em todas as empresas associadas, de caráter permanente, ligadas à matriz”.

Sobre as finalidades da auditoria interna, Magalhães et al. (2001) cita:

- proteger a organização;
- acompanhar o cumprimento das normas técnicas e a política da administração da empresa, na consecução de seus objetivos;
- emitir relatórios;
- 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.

Cabe ressaltar, que mesmo a auditoria interna sendo parte da auditoria externa, os profissionais que a realizam devem manter contatos frequentes com os auditores independentes,

para que possam auxiliá-los quando necessário, e para que possam adotar procedimentos idênticos na realização das revisões.

2.3.5.2 – Auditoria Externa

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

A independência do auditor deve ser absoluta, não pode existir nenhum grau de influência pelo auditado. O auditor jamais deve aceitar imposições da empresa quanto ao procedimento que deverá utilizar para realizar a auditoria.

Pierucci (1977, p. 20) comenta que como a “auditoria externa é executada por um profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa, sua intervenção é ajustada em contrato de serviços”.

Os auditores independentes ao realizar a auditoria externa têm, geralmente, como objetivo principal, a revisão das demonstrações contábeis, o sistema de controles internos e o sistema contábil da empresa auditada.

Sobre as finalidades da auditoria externa, Magalhães et al. (2001) aponta as seguintes:

- proteger os investidores;
- analisar e testar o sistema de controles internos e o sistema contábil, em busca de razoável fidedignidade das demonstrações contábeis;
- emitir o parecer sobre as demonstrações contábeis;
- executar os trabalhos com independência segundo as normas de auditoria;
- reprimir erros e fraudes.

Como se verifica a auditoria externa e interna são praticamente semelhantes, o que vai diferenciar uma da outra, é o grau de independência que os auditores devem manter em relação à empresa auditada.

Cabe ressaltar que:

o contador na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada” (NBC 2003, p. 76).

O tópico que segue, contemplará sobre a formação e a competência que o profissional de auditoria deve possuir para exercer a função de auditor. Após, contemplar-se-á o processo de execução dos trabalhos de auditoria, com as respectivas técnicas e normas que o auditor, na execução do seu trabalho, deve observar e respeitar.

2.4 – FORMAÇÃO E COMPETÊNCIA DO AUDITOR

O auditor para ser considerado um profissional hábil para exercer sua profissão deve possuir educação escolar compatível, isto é, uma formação de nível superior. Deve possuir conhecimentos contábeis, econômicos e de administração.

Além do conhecimento técnico o profissional deve possuir experiência profissional e ser registrado no Conselho Regional de Contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade dispõem sobre a competência que o profissional deve possuir para exercer a função de auditor independente na resolução CFC n.º 821/97 – NBC P1 1.1 como segue:

- O auditor independente deve manter atualizado o seu conhecimento sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, etc;
- O auditor deve ter conhecimento da entidade auditada;
- O auditor deve obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, através de avaliação da estrutura organizacional, da complexidade das operações da mesma e o grau de exigência requerido para a realização da auditoria;
- O auditor deve recusar serviços sempre que reconhecer não está adequadamente capacitado para desenvolvê-los.

Portanto, o auditor, antes de assumir a responsabilidade pela auditoria das demonstrações contábeis, deve obter conhecimento das atividades, das transações e das práticas contábeis da entidade auditada, e se, verificar não estar capacitado para realizar o trabalho de auditoria, o auditor deverá recusar o serviço.

A seguir, é apresentado o processo de execução dos trabalhos de auditoria de acordo com as normas de auditoria vigentes, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

2.5 – PROCESSO DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA

Para realizar o trabalho de auditoria, o auditor deve seguir alguns parâmetros, técnicas que o proporcionarão um resultado mais preciso. Não esquecendo que tais técnicas devem estar de acordo com as normas vigentes da profissão.

2.5.1 – Planejamento de Auditoria

O auditor antes de realizar a auditoria, deve elaborar um plano que estabeleça os procedimentos a serem adotados durante a execução da auditoria e os objetivos desta.

Plano de auditoria, programa de auditoria, precisão de auditoria, roteiro de verificação e expressões equivalentes [...] significam: tarefa preliminar traçada pelo auditor, que se caracteriza pela previsão dos trabalhos que devem ser executados em cada serviço, a fim de que este cumpra integralmente as suas finalidades dentro das normas científicas da contabilidade e da técnica de auditoria (SÁ, 1998, p. 131).

Ao elaborar o planejamento, o auditor deverá ter definido uma boa estratégia, a qual é o aspecto mais importante do mesmo. Pois como destaca o CRC do Estado de São Paulo (1996, p. 21):

é a estratégia que irá determinar e documentar a natureza dos testes a serem aplicados, as principais transações e contas que serão analisadas, a época da execução dos procedimentos, o tempo a ser despendido, os diversos níveis de auditores que participarão do trabalho, os relatórios a serem emitidos etc.

A Resolução 953/03 do Conselho Federal de Contabilidade que regulamenta a NBC T 11, no item sobre normas e execução dos trabalhos, dispõe com relação ao planejamento da seguinte forma:

- O auditor deve planejar seu trabalho de acordo com as Normas Profissionais de Auditor Independente e estas normas, respeitando os prazos e compromissos contratualmente assumidos com a entidade.
- Além desses fatores, no planejamento da auditoria devem estar contidos todos os fatores relevantes, os quais segundo a NBC T 11, item 11.2.1.3 são os seguintes:
 - a) o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
 - b) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
 - c) os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume das transações, quer pela complexidade de suas atividades;

- d) a natureza , oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
 - e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
 - f) o uso dos trabalhos dos outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
 - g) a natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e
 - h) a necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras e fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.
- O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito de forma detalhada para que possa servir como guia e meio de controle da execução do trabalho.
 - O auditor deve prever no planejamento a designação de equipes técnicas e a orientação e supervisão do auditor sobre as mesmas.
 - O auditor deve revisar e atualizar seu planejamento e seus programas de trabalho.
 - No caso de ser realizado uma auditoria pela primeira vez na entidade ou se no exercício anterior as demonstrações contábeis tenham sido examinadas por outro auditor, no planejamento deve ter: obtenção de evidências suficientes de que os saldos de abertura do exercício não contenham representações errôneas ou inconsistentes; exame da adequação dos saldos de encerramento do exercício anterior com os saldos de abertura do exercício atual; verificação se as praticas contábeis adotadas no atual exercício são uniformes com as adotadas no exercício anterior e identificação de fatos relevantes que possam afetar as atividades da entidade e sua situação patrimonial e financeira; e de eventos subsequentes ao exercício anterior, relevados ou não relevados.

A resolução CFC n. ° 936/02 aprova a NBC T 11 – IT – 07 a qual visa explicar o subitem 11.2.1 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis

referente ao planejamento da auditoria. O quadro 01 apresenta os principais elementos desta norma.

TÓPICOS	DESCRIÇÃO/ FINALIDADE
1. Objetivos	<p>Obter conhecimento das atividades da entidade, para identificar eventos e transações relevantes que afetem a demonstrações contábeis; Propiciar o cumprimento dos serviços dentro dos prazos e compromissos estabelecidos; Identificar os problemas potenciais da entidade; Identificar a legislação aplicável à entidade; Estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados; Facilitar supervisão dos serviços executados; Buscar a coordenação do trabalho a ser efetuado por auditores internos; Identificar os prazos para entrega de relatórios, pareceres e outros informes decorrentes do trabalho contratado pela entidade.</p>
2. Informações e condições para elaborar o planejamento	O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades.
2.1. Conhecimento das atividades	
2.2. Fatores econômicos	<p>O auditor deve conhecer os fatores econômicos que possam afetar o desempenho da entidade como: níveis de inflação, crescimento, recessão, deflação, desemprego, entre outros; Conhecer as taxas de juros e as condições de financiamento; as políticas governamentais e o controle sobre capitais externos. A análise preliminar desses fatores é a base para identificar riscos que possam afetar a continuidade operacional da entidade.</p>
2.3. Legislação aplicável	O conhecimento prévio da legislação que afeta a entidade a ser auditada é fundamental para a avaliação, pelo auditor, dos impactos que a não-observância das normas pertinentes pode ter nas demonstrações contábeis.
2.4. Práticas operacionais da entidade	<p>Dentro do conceito de continuidade, devem ser considerados todos os aspectos da entidade desde a natureza das atividades, os produtos que fabrica, margens de resultado operacional bruto, os sistemas de informações sobre as operações, controles gerenciais entre outros. O conhecimento das atividades da entidade e as suas características operacionais são fundamentais para a identificação dos riscos da auditoria.</p>
2.5. Outros conhecimentos	<p>O auditor deve ter conhecimento: Do nível de competência da administração da entidade; Das práticas contábeis adotadas e suas alterações em relação ao exercício anterior; Do sistema contábil e dos controles internos, avaliando o grau de confiabilidade dos mesmos; As áreas importantes com relação ao tipo da entidade auditada; O volume das transações e a complexidade das mesmas. A existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas.</p>
3. Uso do trabalho de outros profissionais.	Quando for necessário, o auditor poderá fazer uso do trabalho de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos.
4. Pareceres e relatórios a serem emitidos	Quando da contratação dos serviços de auditoria, o auditor independente deve identificar com a administração da entidade os pareceres e relatórios a serem por ele emitidos, os prazos para apresentação e os conteúdos dos relatórios.

5. Conteúdo do Planejamento	No planejamento deve conter: o cronograma que deve evidenciar as áreas, unidades e partes relacionadas que serão atingidas pela auditoria; os procedimentos de auditoria, bem como sua extensão e oportunidade de aplicação; a ocorrência de fatos relevantes que possam afetar a entidade e a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis; o risco de auditoria; o pessoal designado quando incluir uma equipe técnica; as épocas oportunas dos trabalhos; horas estimadas para a execução dos trabalhos; planejamento de supervisão e revisão de todas as etapas da auditoria; atualizações no planejamento e nos programas de auditoria.
6. Conteúdo do Planejamento da primeira auditoria	Todos os citados acima incluindo os saldos de abertura, procedimentos contábeis adotados, uniformidade dos procedimentos contábeis, identificação de relevantes eventos subseqüentes ao exercício anterior e revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior.

Quadro 01: Elementos Principais do Planejamento da Auditoria

Fonte: Adaptado da NBC T 11 – IT-07

A NBC T 11 com suas demais IT's dispõem sobre a carta de responsabilidade da administração (IT – 01), papéis de trabalho e documentação da auditoria (IT – 02), fraudes e erros (IT – 03), transações e eventos subseqüentes (IT - 04), parecer dos auditores independentes (IT – 05), supervisão e controle de qualidade (IT – 06), continuidade normal das atividades da entidade (IT - 08) e relevância na auditoria (NBC T 11.6). Com relação ao objetivo que se pretende alcançar com este trabalho, será apresentado de forma resumida os temas descritos acima e acrescidos dos assuntos referentes ao risco, as contingências, processamento eletrônico de dados – PED e sistema de controle interno que estão disposto nas Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

O Conselho Federal de Contabilidade, quanto à qualidade das auditorias, emitiu a NBC T 14 – Normas Sobre a Revisão Externa de Qualidade Pelos Pares, esta dispõe sobre o acompanhamento e a fiscalização dos trabalhos realizados pelos auditores independentes que possuem cadastro na Comissão de Valores Mobiliário – CVM.

2.5.2 – Risco de Auditoria

O risco de auditoria é a possibilidade de o auditor obter uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis. Para evitar que isso ocorra, o auditor deverá fazer uma análise dos riscos de auditoria.

Esta análise, de acordo com a NBC T 11, deve ser feita na fase do planejamento dos trabalhos considerando a relevância nos níveis: geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade; e específico, relativos ao saldo das contas ou naturezas e volume das transações.

Para determinar o risco de auditoria, o auditor deve avaliar a função e envolvimento dos administradores nas atividades da entidade; a estrutura organizacional e os métodos de administração adotados; as políticas de pessoal e segregação de grupo; a fixação de normas para inventário, para conciliação de contas, preparação das demonstrações contábeis e demais informes adicionais; as implantações, modificações e acessos às sistemas de informação computadorizada; o sistema de aprovação de registro de transações; as limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ou administrativos; e as comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados.

2.5.3 – Relevância

Ao planejar e executar os exames de auditoria o auditor deve fazê-los na expectativa de que os eventos relevantes relacionados às demonstrações contábeis sejam identificados.

A NBC T 11.6 estabelece parâmetros e orientações que devem ser considerados quando da aplicação do conceito de relevância e o seu relacionamento com os riscos em trabalhos de

auditoria. Esta norma dispõe que o auditor independente, ao definir seu plano de auditoria, deve levar em conta quais fatores poderiam resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis sob exame, deve avaliar a relevância em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto como em relação a saldos individuais de contas, classes de transações e divulgações, deve considerar a relevância quando esta determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

De acordo com esta norma, o auditor independente, também, deve verificar o risco de auditoria, pois quanto menor for o risco, maior será o valor estabelecido como nível de relevância e vice-versa e deve considerar em que extensão, quanto a entidades multilocalizadas, os procedimentos de auditoria devem ser aplicados.

2.5.4 — Contingências

O auditor, segundo a NBC T 11, deve adotar procedimentos que o assegure de que todas as contingências ativas e passivas relevantes, decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos em disputa, foram identificadas e consideradas pela administração da entidade na elaboração das demonstrações contábeis.

Para isso, o auditor deve executar os seguintes procedimentos: discussão, com a administração da entidade, das políticas e procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar as contingências passivas; obtenção de carta dos advogados da entidade quanto à existência de contingências na época da execução dos trabalhos finais de auditoria; e discussão, com advogados e/ou a administração da entidade, das perspectivas no desfecho das contingências

e da adequação das perdas contingentes provisionadas, bem como das divulgações a serem feitas nas demonstrações contábeis.

2.5.5 – Carta de Responsabilidade da Administração e Continuidade das Atividades

A carta de responsabilidade da administração, segundo a NBC T 11, é o documento emitido pelos administradores da entidade auditada endereçada ao auditor independente, confirmando as informações e dados fornecidos ao auditor, as bases de preparação, apresentação e divulgação das demonstrações contábeis submetidas à auditoria.

A carta tem finalidade de resumir no final de um período todas as informações relevantes que dizem respeito a uma das demonstrações contábeis. Deve ser emitida no final de um período com a mesma data do parecer de auditoria sobre as demonstrações contábeis a que se refere. E como constitui papel de trabalho do auditor, deve ser arquivada com os demais papéis do exercício como uma das evidências do trabalho realizado.

Os objetivos do auditor independente em obter a carta de responsabilidade da administração, de acordo com a NBC T 11 – IT – 01, são: atender às Normas de Auditoria Independente; obter evidências auditorial por escrito; delimitar as responsabilidades do auditor e da administração; dar mais confiabilidade as informações verbais obtidas durante a auditoria; dar garantias ao auditor independente quanto às responsabilidades posteriores à realização do trabalho, onde o nome do auditor esteja diretamente envolvido; e possibilitar esclarecimento sobre pontos não constantes das demonstrações contábeis tais como contingências ou responsabilidades não divulgadas, possibilidades efetivas de realização de determinados ativos e também aspectos de continuidade operacional.

No caso da administração se recusar a fornecer a carta de responsabilidade ao auditor independente ou se simplesmente a transmitiu em informação verbal, mas se recusa a confirmá-la por escrito, isto constituirá uma limitação no escopo do exame do auditor.

Quanto aos aspectos de continuidade operacional o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a NBC T 11 – IT – 08, a qual determina que o auditor independente, em relação à continuidade das atividades, deve adotar os seguintes procedimentos: verificar a capacidade de a empresa realizar os seus ativos ou liquidar seus passivos no curso normal dos negócios; analisar se a continuidade da entidade está em risco através de indicações financeiras, operacionais e outras indicações como, por exemplo, descumprimento de exigências de capital mínimo ou de outras exigências legais ou regulamentadas, inclusive as estatutárias; executar procedimentos adicionais aos planejados, para obter evidências, ou atualizar informações obtidas anteriormente, quando surgir dúvidas quanto ao pressuposto de continuidade operacional da entidade; considerar, ao analisar as projeções do fluxo de caixa, a confiabilidade do sistema de controle interno da entidade que gerou as tais informações, e também, deve considerar se os pressupostos que fundamentam a projeções parecem apropriados nas circunstâncias.

2.5.6 – Fraude e Erro

De acordo com a NBC T 11 – IT – 03, a fraude ocorre através de um ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis, podendo ser caracterizada pela manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados; apropriação indébita de ativos; supressão ou omissão de transações nos registros contábeis; registros de transações sem comprovação; e aplicação de práticas contábeis indevidas.

Quanto ao erro, este ocorre através de um ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles. O erro corresponde a erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis; aplicação incorreta das normas contábeis; e interpretação errada das variações patrimoniais.

Apesar do auditor não ser responsável e nem poder ser responsabilizado pela prevenção de fraudes e/ou erros, este deve planejar o seu trabalho avaliando o risco de sua ocorrência, de forma a ter grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis. E ao detectá-los, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam detectadas.

Portanto, o auditor deverá avaliar criticamente o sistema contábil, incluindo o controle interno, tanto em termos de concepção quanto de funcionamento efetivo, concedendo especial atenção às condições ou eventos que representem aumento de risco de fraude ou erro.

Se na aplicação de seus procedimentos de auditoria o auditor detectar fraudes e/ou erros e concluir que estes têm efeito relevante sobre as demonstrações contábeis e que isso não foi apropriadamente refletido ou corrigido, ele deve emitir seu parecer com ressalva ou opinião adversa. E se o auditor não puder determinar se houve a fraude e/ou erro devido a limitações impostas pelas circunstâncias, e não pela entidade, deve avaliar o tipo de parecer a emitir.

2.5.7 – Transações e Eventos Subseqüentes

Denomina-se período subseqüente, o período entre a data do término do exercício social e a da emissão do parecer. O auditor ao planejar e executar o seu trabalho deve considerar este período como parte normal da auditoria. Portanto, o auditor deve planejar e executar

procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que todas as transações e eventos ocorridos no período, e que podem requerer ajuste nas demonstrações contábeis e suas notas explicativas, foram identificados. Esses procedimentos são adicionais àqueles normalmente aplicados a transações específicas ocorridas após o fim do período, com objetivo de obter evidências de auditoria quanto a saldos de contas no fim dele.

Os procedimentos para identificar as transações e eventos que podem requerer ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis devem ser executados tão próximo da data do parecer do auditor quanto for praticável.

A NBC T 11 – IT – 04 dispõe que, se o auditor tomar conhecimento de um fato, após a data do parecer, mas antes da divulgação das demonstrações contábeis, que possa afetar de maneira relevante as demonstrações contábeis, ele deve decidir se elas devem ser ajustadas, discutir o assunto com a administração e tomar as medidas apropriadas às circunstâncias. Caso o auditor decida pela necessidade de alteração nas demonstrações contábeis, e seu parecer não tenha sido liberado para entidade, e a administração não altera-las, ele deve revisá-lo e, se for o caso, expressar opinião com ressalva adversa.

Quando a administração alterar as demonstrações contábeis, o auditor deve executar os procedimentos necessários nas circunstâncias e fornecer a ela um novo parecer sobre as demonstrações contábeis ajustadas.

Após a divulgação das demonstrações contábeis podem ocorrer transações e eventos que as afetem. A NBC T 11 – IT – 04 dispõe que, quando após a divulgação, o auditor tomar conhecimento de fato anterior à data de seu parecer e que, se fosse conhecido naquela data, poderia tê-lo levado a emitir o documento com conteúdo diverso do que foi, o auditor deve decidir se as demonstrações contábeis precisam de revisão, discutir o assunto com a administração e tomar as medidas apropriadas às circunstâncias.

Têm-se como exemplos de transações e eventos subsequentes que possam afetar as demonstrações contábeis: a perda em contas a receber decorrente de falência do devedor, o pagamento ou sentença judicial, aporte de novos recursos, compra de nova subsidiária ou de participação adicional relevante em investimento anterior, destruição de estoque ou estabelecimento em decorrência de sinistro, e alteração do controle societário.

2.5.8 – Supervisão e Controle de Qualidade

Os auditores independentes, de acordo com a NBC T 11 – IT – 06, devem implantar e manter regras e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade, que devem ser formalmente documentados, que garantam a qualidade dos serviços executados. Estas regras e procedimentos devem ser colocados à disposição do Conselho Federal de Contabilidade para fins de acompanhamento e fiscalização, bem como dos organismos reguladores de atividades de mercado.

O controle interno de qualidade é relevante na garantia da qualidade dos serviços prestados e devem abranger a totalidade das atividades dos auditores. As equipes de auditoria são responsáveis, observados os limites individuais, pelo atendimento das normas da profissão contábil e pelas regras e procedimentos destinados a promover a qualidade dos trabalhos de auditoria.

Compete aos auditores manterem procedimentos visando à confirmação de que seu pessoal atingiu, e mantém, as qualificações técnicas e a competência necessária para cumprir as suas responsabilidades profissionais.

Os auditores, para atingir os objetivos, devem adotar procedimentos formais para contratação, treinamento, desenvolvimento e promoção do seu pessoal, além de fazer verificações periódicas do sistema de qualidade interno.

Quanto à verificação periódica do sistema de qualidade interno de uma auditoria independente, deve-se proceder da seguinte forma: executar a avaliação de clientes recorrentes a cada contratação ou quando houver mudança relevante nas condições do mesmo ou no seu mercado de atuação; aplicar um programa de verificação periódica da qualidade, no mínimo a cada quatro anos; reavaliar continuamente, quanto às situações de risco potencial para os auditores, na aceitação e manutenção do cliente.

O programa de verificação deverá incluir a avaliação dos procedimentos administrativos e técnicos de auditoria independente, inclusive em relação a NBC P-1 e incluir plano de ação para sanar falhas detectadas no processo de verificação da qualidade e o acompanhamento de sua implementação.

Portanto, o auditor deverá manter um controle da qualidade de seus serviços e da sua equipe técnica para se garantir de que seus trabalhos estejam atendendo as necessidades dos clientes e dos órgãos regulamentadores e fiscais.

2.5.9 – Processamento Eletrônico de Dados – PED

O auditor, de acordo com a NBC T 11, deve dispor de compreensão suficiente dos recursos de PED e dos sistemas de processamentos existentes, para avaliá-los e planejar adequadamente o seu trabalho. Para planejar, dirigir, supervisionar e revisar o trabalho de auditoria desenvolvido em ambiente de PED o auditor deve conhecer no mínimo o sistema de contabilidade e de controle interno afetado pelo ambiente de PED; determinar o efeito que o

ambiente de PED possa ter sobre a avaliação de risco global da entidade e em nível de saldos de contas e de transações; e estabelecer e supervisionar o nível de provas de controle e de procedimentos substantivos capaz de assegurar a confiabilidade necessária para conclusão sobre os controles internos e as demonstrações contábeis.

O auditor deve considerar, o volume das transações da entidade, as entradas de dados nos sistemas que determinam as transações registradas de forma simultânea e as transações da entidade que são intercambiadas eletronicamente com outras entidades no planejamento do trabalho em ambiente de PED.

No programa de trabalho para os exames dos sistemas de PED, o auditor independente deverá incluir o exame da segurança dos sistemas adotados pela empresa e da estrutura e confiabilidade dos sistemas adotados para o controle e gerenciamento das atividades da entidade; e o grau de integração dos sistemas computadorizados com os registros contábeis da entidade, como forma de propiciar a confiabilidade das demonstrações contábeis da mesma.

2.5.10 – Sistema de Controle Interno

A avaliação de controles internos é parte de grande importância para auxiliar na elaboração do planejamento. De acordo com Almeida (1996, p. 50), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

Attie (1998, p. 199) define de forma similar, pois o controle interno “compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos”.

O controle interno o qual pode ser definido como um plano de organização, métodos, procedimentos, rotinas e processos que auxiliam a entidade na condução de suas operações de forma ordenada, na proteção de seu patrimônio, na constatação da eficiência operacional, na evidenciação dos desvios referente aos objetivos da entidade, como também, auxilia na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados e registros contábeis, financeiros, administrativos e gerenciais; pode ser classificado, de acordo com os seus objetivos, em dois tipos: controles contábeis e controles administrativos.

Segundo Almeida (1996, p. 50), são exemplos de controles contábeis:

- sistemas de conferencia, aprovação e autorização;
- segregação de funções (pessoas que têm acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa;
- controles físicos sobre ativos;
- auditoria interna

Para o CRC-SP (1996, p. 51), os controles internos contábeis “são aqueles relacionados com a proteção dos ativos e a validação dos registros contábeis”.

Este mesmo órgão (1996, p. 51) define os objetivos desse controle em permitir que:

- a) as transações sejam efetuadas de acordo com a autorização geral ou específica da administração;
- b) as transações sejam registradas quando necessário, permitindo a elaboração periódica de demonstrações financeiras e a manutenção do controle contábil sobre os ativos;
- c) os ativos registrados contabilmente sejam comparados com os ativos físicos em intervalos razoáveis e se tornem ações adequadas em relação a qualquer diferença detectada.

Já como exemplos de controles administrativos Almeida (1996, p. 50) cita:

- análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
- controle de qualidade;
- treinamento de pessoal;
- estudos de tempos e movimentos;
- análise das variações entre os valores orçados e os incorridos;
- controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

Segundo o CRC-SP (1996, p. 52), os controles internos administrativos “compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e obediência às políticas administrativas”.

Franco & Marra (1992) afirmam que os objetivos primordiais dos controles internos são: fornecer a contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração; evitar alcances, desperdícios, erros e, se ocorridos identifica-los.

Ao analisar um controle interno, o auditor deve observar se este obedece aos princípios básicos peculiares. Segundo Sá (1998, p. 107), são considerados princípios fundamentais:

- a) Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidade.
- b) Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistema de resultados da empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamentos).
- c) Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas.
- d) Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.

Como foi visto neste tópico a avaliação do sistema de controle interno é de grande importância para a realização da auditoria, pois ao avaliar as formas de sistemas de controle adotados pela entidade auditada, verificando se os mesmos estão sendo executados conforme estabelecido pela empresa, o auditor poderá ter, ou não, maior certeza da fidedignidade e exatidão dos dados e registros contábeis, administrativos e gerenciais gerados por estes sistemas.

Os procedimentos adotados para avaliar os sistemas de controle e os dados obtidos durante o processo de avaliação devem ser registrados e documentados para fazerem parte dos papéis de trabalho do auditor.

2.5.11 – Papéis de Trabalho do Auditor

Após a realização de uma auditoria, o auditor emite um parecer sobre o que foi avaliado/verificado dentro da empresa, porém para que o parecer seja considerado fidedigno, junto a ele deve-se ter os papéis de trabalho e documentos que comprovem as evidências coletadas.

Segundo Franco e Marra (1992, p. 250), “a finalidade principal dos papéis de trabalho do auditor é a de servir como base e sustentáculo da opinião do auditor. Eles constituem o testemunho do trabalho que o auditor efetuou, a forma como foi realizado esse trabalho e registram e documentam as conclusões a que o auditor chegou”.

Attie (1988, p. 183) define papéis de trabalho de forma similar:

Os papéis de trabalho formam o conjunto de formulários e documentos que contém as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações; constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento da sua opinião.

A obrigatoriedade da existência dos papéis de trabalho como documentação a ser gerada no contexto da auditoria das demonstrações contábeis está fundamentada na Resolução CFC n.º 828/ 98 através da NBC T 11 – IT 02 como segue:

1. O auditor deve documentar todas as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando a fundamentar o parecer da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.
2. Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

Como se nota, os papéis de trabalho tem grande importância dentro da auditoria, pois muito além de representarem simples encargos burocráticos, sintetizam o resultado das verificações e documentam o trabalho do auditor, e são muitos os objetivos a serem atendidos pelos papéis de trabalho.

Almeida (1996, p. 67) coloca como principais objetivos dos papéis de trabalho de auditoria os seguintes:

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

Quanto à finalidade dos papéis de trabalho, Sá (1969) destaca três finalidades distintas e fundamentais: ser apresentados ao cliente; servir de elementos para o controle interno e as conclusões do auditor, neste caso não devem ser apresentados; e servir de peças para conclusões fiscais e demonstrações do imposto de renda.

Como se vê, os papéis de trabalho possuem objetivos/finalidades fundamentais dentro de uma auditoria, mas o que seriam estes papéis?

Segundo Pierucci (1977, p. 33), como papéis de trabalho pode-se entender “todos os impressos utilizados, desde a fase primária da entrevista até a conclusão final, incluindo os anexos representados por cópias de memorandos e outras cópias de documentos juntados na conclusão da auditoria”.

Para Franco e Marra (1991, p. 251), os papéis de trabalhos básicos de uma auditoria deverão incluir: “demonstrações contábeis auditadas; balancetes do razão; folha de ajustes; folhas de análises das contas do ATIVO; folhas de análises de contas do PASSIVO; folhas de análises das contas de RECEITAS e das contas de DESPESAS; folhas de análise das contas do PATRIMÔNIO LÍQUIDO.”

Alguns autores como Almeida (1996); Attie (1988) e o CRP-SP (1996) dividem os papéis de trabalho de acordo com a sua natureza em: papéis permanentes e papéis em curso (correntes).

Apesar dos papéis de trabalhos serem elaborados com dados dos documentos da empresa, eles são de propriedade exclusiva do auditor e por tanto este é responsável pela confidencialidade e custódia dos papéis.

A Resolução CFC Nº 828/98 – NBC –IT 02 descreve sobre a confidencialidade, custódia e propriedade dos papéis de trabalho pelo auditor como segue:

12. O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.

13. A confidencialidade dos papéis de trabalho é dever permanente do auditor.

14. Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor. Partes ou excertos destes podem, a critério do auditor, ser postos à disposição da entidade.

Os papéis de trabalho são fontes importantes de informações, pois constituem a evidência do trabalho executado pelo auditor e o fundamento de sua opinião e, portanto, devem ser arquivados para consultas, quando autorizado pela entidade, em auditorias futuras. A seguir serão apresentados os relatórios de auditoria, os quais fazem parte dos papéis de trabalho do auditor.

2.5.12 – Relatórios de Auditoria

De acordo com Attie (1988, p. 270), “o relatório de auditoria constitui a forma pela qual se leva à administração o produto do trabalho do auditor”.

Segundo Franco e Marra (1991), o relatório é o coroamento de auditoria, pois é através dele que o auditor informa, às pessoas a quem se utiliza dele, sobre o trabalho que realizou, os fatos relevantes observados, que ele julga devam ser divulgados e as conclusões a que chegou, as

quais culminarão com sua opinião ou parecer, sobre as demonstrações contábeis, ou outras peças examinadas.

Os relatórios de auditoria dividem-se em relatórios de recomendações e sugestões e parecer do auditor.

2.5.12.1 – Relatórios de Recomendações e Sugestões

De acordo com Attie (1988), as principais funções do relatório de auditoria são as de comunicar e a de persuadir e, quando necessário, causar tomada de ações corretivas.

Segundo Sá (1969), é comum na prática, a existência de dois tipos de relatórios quanto aos detalhes: relatório sintético e o relatório analítico. Sendo que o relatório sintético se limita a expor sem apresentar todas as peças de prova (comumente são os balanços, balancetes, quadros financeiros e quadros de resultado) sobre cada uma das demonstrações.

De acordo com Franco e Marra (1991, p. 448):

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

Seguindo o raciocínio citado acima, os dois autores consideram a existência de dois tipos de relatório: os relatórios formais, elaborados de forma escrita e sujeitos a normas, muitas das quais estão contidas nas normas de auditoria, e os relatórios informais, que geralmente não estão na forma escrita, mas compreendem apenas informações verbais, transmitidas aos administradores da entidade auditada, ou aos seus subordinados, e que envolvem assuntos ou erros não relevantes, que podem ser corrigidos sem precisar entrar em relatórios formais.

Franco e Marra (1991) citam como principais tipos de relatórios os seguintes: relatórios em forma curta, relatórios em forma longa, relatórios sobre controle interno, relatórios sobre revisão limitada e relatórios especiais.

Ao comentar sobre os fins que se destinam os relatórios de auditoria, foi afirmado que estes variam de amplitude, forma e conteúdo de acordo com os fins que desejam atingir e o limite de sua cobertura. E, quanto ao limite de cobertura, Sá (1969) afirma que os relatórios podem ser totais e parciais. Sendo que o relatório total é aquele que abrange o seu objetivo em toda a sua extensão, enquanto o parcial considera apenas um aspecto determinado em uma fração de tempo determinada.

Segundo Sá (1969), um relatório contém no mínimo:

- nome do auditor;
- período a que se refere;
- data de sua elaboração;
- número de ordem (próprio, seguido);
- número de ordem relativamente ao cliente;
- objeto próprio,
- descrição;
- conclusão;
- assinatura do diretor técnico (responsável) ou auditor;

O auditor ao apresentar o relatório de auditoria não pode esquecer que aquele deve apresentar redação técnica em sua melhor forma. Isto é, com redação técnica, o relatório deve ser claro, moderado nas afirmações e separar claramente fatos de opiniões.

Segundo Attie (1988, p. 279), “o relatório de auditoria exige reunião de todos os dados necessários à descrição de uma tarefa realizada. Contudo, existem formas diferentes, mas é preciso obedecer a critérios que canalizem os objetivos”.

Como critério que os relatórios de auditoria precisam obedecer, Attie (1988) colocou os seguintes: critério de precisão, concisão, clareza, oportunidade e tom.

No relatório de recomendações e sugestões, o auditor evidencia os pontos fortes e/ ou fracos levantados durante a execução da auditoria e, através destes, sugere medidas corretivas ou de aprimoramento das atividades à administração. No relatório também devem constar as possíveis ressalvas que poderão ser emitidas no parecer caso a administração opte por não executar as sugestões.

Para que não existam dúvidas sobre o conteúdo, que varia de acordo com o tipo de exame efetuado e o objetivo que se deseja alcançar, o auditor deve emitir o relatório respeitando os critérios que os relatórios de auditoria precisam obedecer.

2.5.12.2 – Parecer do Auditor

Segundo Waddell (1977), a razão do trabalho do Auditor Independente, ou seja, da Auditoria Independente, é possibilita-lo a chegar a uma conclusão sobre a demonstração adequada e fidedigna (ou não) da situação patrimonial financeira da empresa na data do levantamento do Balanço Patrimonial e sobre o resultado econômico conforme o Demonstrativo de Resultados para o Exercício findo na data do referido Balanço.

A esta conclusão que o auditor chega deve ser expressa na forma de Parecer. De acordo com a Resolução CFC n. ° 953/03 – NBC T 11 – 11.3.1.1 – “O “Parecer dos Auditores Independentes”, ou “Parecer do Auditor Independente”, é o documento mediante o qual o auditor

expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.”

Para Franco e Marra (1991, p. 449), o parecer do Auditor Independente deve esclarecer:

1. A quem é dirigido o parecer.
2. Quais as demonstrações contábeis abrangidas pelo trabalho de auditoria e suas datas de levantamento.
3. Que a responsabilidade pela elaboração de referidas demonstrações contábeis é de administração da entidade auditada.
4. Qual a responsabilidade do auditor no trabalho executado.
5. Como foram conduzidos os trabalhos (procedimentos de auditorias adotados).
6. Se as demonstrações auditadas representam, ou não, adequadamente, em todos os aspectos relevantes a situação patrimonial e financeira da empresa auditada, o resultado de suas operações, as mutações de seu PL, e a origem de seus recursos referente aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Quanto à classificação do parecer, a Resolução CFC n.º 953/03 na sua IT 11 – 11.3.1.9 classifica-o segundo a natureza da opinião que contém, em: parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso, e parecer com abstenção de opinião.

2.5.12.2.1. – Parecer Sem Ressalva

Franco e Marra (1991, p. 451) comentam que:

o parecer sem ressalva expressa que, na opinião do auditor, as demonstrações contábeis apresentam, adequadamente, a situação patrimonial e financeira da entidade examinada, os resultados de suas operações e as origens e aplicações de seus recursos, de conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade, bem como que essas demonstrações incluem revelações suficientes para a sua interpretação.

Em caso de omissão nas recomendações mínimas referentes ao conteúdo do parecer, o auditor deve cita-la em forma de ressalva. Portanto não havendo omissão o auditor imitará o seu parecer sem ressalvas, o qual será composto de três parágrafos: o de alcance da auditoria, o intermediário e o da opinião do auditor.

De acordo com Almeida (1996);

O auditor emitirá um parecer padrão quando: o exame for efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas; as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade; os princípios contábeis foram aplicados com uniformidade; e as demonstrações financeiras com uniformidade; e as demonstrações financeiras contêm todas as exposições informativas necessárias.

Portanto, o parecer sem ressalva indica que o auditor está convicto de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. Porém, podem existir situações em que o auditor poderá detectar problemas quanto às demonstrações financeiras, e nestes casos, o auditor deve emitir, conforme a discordância detectada, o parecer com ressalvas, ou o parecer adverso ou o parecer com abstenção de opinião.

2.5.12.2.2 – Parecer com Ressalvas

Esta forma de parecer deve ser emitida quando for detectado alguma omissão nas recomendações mínimas referente ao conteúdo do parecer. Segundo Pierucci (1977, p. 35), “a ressalva pode ser produto de uma dúvida levantada nos exames ou em outro fato que não provenha dos exames”.

O mesmo autor comenta que “tal fato pode comprometer toda a redação da opinião do auditor, desde que a dúvida resulte efeito sobre a situação financeira patrimonial e econômica do balanço examinado”.

O CRC-SP (1996), cita como três razões básicas para emissão de um parecer com ressalva: o afastamento dos princípios fundamentais de contabilidade; a inconsistência na aplicação destes princípios; e a limitação na extensão dos exames de auditoria.

Quanto à forma de emissão do parecer Franco e Marra (1991, p. 453) explicam que:

Quando o auditor pretende emitir parecer com ressalva, o parágrafo da opinião deve ser modificado de maneira a deixar clara a natureza da ressalva. Ele deve

referir-se, especificamente, ao objetivo da ressalva e deve dar explicação clara de seus motivos e do efeito sobre a posição patrimonial e financeira e sobre o resultado das operações, se esse efeito puder ser razoavelmente determinado.

De acordo com Franco e Marra (1992), no parecer com ressalvas, geralmente, mais parágrafos intermediários fazem-se necessários para esclarecer o motivo ou razões relevantes da ressalva, e no parágrafo da opinião do auditor faz-se referência ao parágrafo intermediário para justificar a razão da ressalva.

Portanto, o parecer com ressalvas é emitido pelo auditor, quando este concluir que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não seja de tal magnitude que requeira a emissão do parecer adverso ou abstenção de opinião.

2.5.12.2.3 – Parecer Adverso

Segundo Almeida 1996, p. 383),

o parecer adverso é emitido quando o auditor possui informações suficientes para formar a opinião de que as demonstrações financeiras não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

O CFC através da Resolução CFC n.º 953/03 NBC T11 – 11.3.5.2 determina que “auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompleta, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva”.

E interpreta através da NBC T11 – IT- 05, que o auditor deve emitir parecer adverso quando verificar a existência de efeitos que, isolada ou conjuntamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis. Devendo considerar, tanto as distorções provocadas, quanto à apresentação inadequada ou substancialmente incompleta das demonstrações contábeis.

2.5.12.2.4 – Parecer com Abstenção de Opinião

O parecer com abstenção de opinião é aquele que deve ser emitido quando o auditor não possui evidências suficientes para formar uma opinião sobre as a fidedignidade das demonstrações contábeis.

Segundo Franco e Marra (1992, p. 471), “o parecer com abstenção de opinião declara que o auditor não expressa opinião sobre as demonstrações contábeis”. Os mesmos autores (1992), quanto o que deve ser indicado no parecer de abstenção de opinião, comentam que:

o auditor deve indicar, em parágrafo especial intermediário de seu relatório, todas as razões fundamentais que o levaram a negar opinião sobre as referidas demonstrações, bem como qualquer outra restrição que o auditor possa ter com relação à adequada apresentação das demonstrações de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

Em relação aos motivos que normalmente levam o auditor a emitir um parecer com abstenção de opinião, o CRC – SP (1996, p. 45) cita os seguintes:

- a) limitação na extensão dos exames;
- b) incerteza ou contingência muito relevante, que possa afetar consideravelmente as demonstrações contábeis;
- c) sistema de controles internos deficiente; e
- d) demonstrações contábeis não auditadas.

O CFC trata deste assunto na Resolução CFC n. ° 981/03 NBC T 11 – 11.3.6, onde explica o que é parecer com abstenção de opinião e, também, dispõem da não eliminação da responsabilidade do auditor mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3 – APRESENTAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

3.1 – INFORMAÇÕES DA EMPRESA

Antes de demonstrar o resultado da pesquisa torna-se necessário apresentar a empresa estudada, a sua atividade, sua área de atuação e de como foram obtidas as informações utilizadas.

A empresa beta situada na grande Florianópolis caracteriza-se como uma empresa de pequeno porte, prestadora de serviços na área contábil. Sua principal atividade é a contabilidade para fins fiscais, mas também presta serviços de consultoria e auditoria.

O objeto de pesquisa trata-se de um parecer de auditoria emitido para fins de obtenção de recursos de terceiros no sistema financeiro – Bancos. As informações utilizadas para conclusão desta pesquisa foram obtidas através de um questionário aplicado diretamente ao Contador responsável pelo parecer analisado, através da conversa informal durante a entrevista e pela observação do parecer, ao qual a pesquisadora teve amplo acesso por possuir vínculo com o pesquisado.

Para proteger a empresa de qualquer repercussão que a pesquisa possa originar, será utilizado nome fictício Beta, para a empresa prestadora do serviço.

Observa-se que o objetivo deste trabalho não é de criticar os serviços prestados pelos auditores e sim de verificar como esses são desenvolvidos pelo profissional de uma empresa de pequeno porte situada na grande Florianópolis, e se estes conhecem as normas inerentes à profissão e as respeitam.

A apresentação do estudo segue a seguinte ordem cronológica: exposição do questionário aplicado seguido das respectivas respostas. As respostas são transcritas respeitando a forma original, com pouquíssimas alterações, pois o objetivo da pesquisa é verificar os conhecimentos e qualificação dos profissionais responsáveis pela prestação dos serviços de auditoria.

Após é apresentado um quadro com as técnicas e normas que o auditor deve observar na execução do seu trabalho e com a conclusão (sim/ não/ parcial) da obediência das mesmas.

3.2 – APRESENTAÇÃO DO QUESTIONÁRIO APLICADO

Pergunta 01: Qual a sua formação?

Resposta: Formado no curso médio em contabilidade e graduação em ciências contábeis, com curso de pós-graduação em nível de especialização.

Pergunta 02: Possui registro na CVM?

Resposta: Sim. Sou registrado na CVM com publicação no Diário Oficial.

Pergunta 03: Realiza trabalhos de auditoria para companhias que são obrigadas a publicar as demonstrações contábeis? Se sim, quantas? Se não, para que tipo de organização realiza trabalhos de auditoria externa? Qual a finalidade da auditoria realizada? A que ela se destina?

Resposta: Sim. Tem período que sou mais procurado, no ano de 2002 realizei 3 (três) auditorias com publicação. Realizei também para empresas não obrigadas, porém estas precisavam do parecer de auditoria devido a exigências de órgãos financeiros para captação de financiamentos. Neste caso eu atendia principalmente as empresas construtoras.

Pergunta 04: Quantos profissionais são utilizados no processo auditorial?

Resposta: Usa-se o que for preciso, três ou mais. Os profissionais que utilizo são os empregados da empresa responsáveis pelos setores auditados. Estes ficam a minha disposição para trazer-me os documentos quando necessários.

Pergunta 05: Descreva os passos ou fluxo da realização das auditorias.

Resposta: A realização da auditoria tem várias abordagens que devemos proceder, e nas auditorias que realizo procuro seguir os passos abaixo:

- 1º - realizar uma reunião com os diretores/ administradores da empresa;
- 2º - fazer uma pesquisa para ver à qual finalidade a auditoria em questão se destina e até que ponto é viável realizá-la do ponto de vista da empresa;
- 3º - verificar quem e o quê é o causador do problema;
- 4º - o ponto chave do problema, ou melhor, a ferida é atacada;
- 5º - fazer o levantamento e o aferimento dos dados correspondentes ao problema. Ex: verificação dos livros contábeis (diário e razão), verificação das notas fiscais, verificação dos extratos de contas e etc.
- 6º - fazer a conclusão da auditoria com a emissão dos relatórios correspondentes. Os relatórios costumam seguir o padrão exigido pelas NBC T 11.

Pergunta 06: Como é realizado o planejamento geral da auditoria? Quais são os principais itens do planejamento? São elaborados programas de trabalho específicos? É realizado um orçamento por escrito? Que informações contêm este orçamento?

Resposta: O planejamento geral de auditoria é gerado através da contabilidade, a qual deve propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a empresa, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

O principal item do planejamento é a auditoria total ou por amostragem.

O procedimento da auditoria se faz de forma normal, sem elaboração de planejamento e programas de trabalhos específicos.

A auditoria não é realizada de forma contínua, portanto é acordada verbalmente. E seus valores (orçamento) são acordados antes da realização da auditoria, tendo como base de fixação horas trabalhadas. Este acordo é realizado antes da auditoria.

Pergunta 07: No planejamento os papéis de trabalho de auditorias anteriores são consultados?

Resposta: Sim, os papéis de auditorias anteriores são consultados, incluindo-os, entre outros, no planejamento as auditorias anteriores.

Pergunta 08: Quais são os procedimentos executados nas auditorias?

Resposta: As informações da contabilidade devem ser geradas, antes de tudo, para atender o termo confiabilidade. O método de auditoria utilizado é o por amostragem.

Pergunta 09: Quais são as técnicas utilizadas na coleta de evidências?

Resposta: Através dos livros razão e diário seleciona-se, das contas principais, um número x de evidências (lançamentos) relâmpago, das quais pede-se a comprovação física (ex: notas fiscais) ou vice-versa. Se detectado algum tipo de problema, aumenta-se o número de amostras.

Pergunta 10: Que tipo de amostragem é utilizado? Descrever os critérios de amostragem adotados (percentual de registros ou transações verificadas)? Qual o critério de seleção das contas a serem auditadas?

Resposta: Utiliza-se a amostragem aleatória. Ex: pega-se um número de amostras aproximadamente de 15% a 20% dos lançamentos da conta a ser auditada e verifica-se a veracidades dos mesmos. Quanto ao critério de seleção, retiram-se as amostras das contas que mais resultam “poder de fogo”, isto é, as contas que equilibram a empresa. EX: receitas, impostos

(verifica-se se estão sendo recolhidos corretamente), despesas diversas (verifica-se se estão acontecendo gastos indevidos).

Pergunta 11: Como pode ser comprovado o trabalho realizado?

Resposta: Através de notas explicativas e atuando em cima das demonstrações financeiras e especificadas páginas do diário e razão de onde se desenvolveu o trabalho. E através dos relatórios de auditoria emitidos.

Pergunta 12: Como são avaliados os controles internos da entidade auditada?

Resposta: Pelos critérios e veracidade dos fatos, pois a completeza diz respeito ao fato de a informação compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que se pretende atingir. Portanto, os controles internos da entidade são avaliados da seguinte forma: tira-se por amostragem uma determinada hora de produção (se for o caso) e verifica-se o quanto vendeu do produto produzido e o quanto que ficou em estoque para confirmar se o total fecha.

Pergunta 13: Como é controlada a execução do processo auditorial?

Resposta: Todos os colaboradores da empresa auditada não podem reter qualquer tipo de informação, por isso as questões a serem levantadas devem ser confidenciais.

Quanto ao trabalho, não é controlado, tenho livre acesso a todos os dados da empresa sem exceções. E os funcionários, da empresa auditada, que são utilizados no processo auditorial são os que têm acesso às informações necessárias e conhecimento do setor em análise, comumente são os responsáveis pelo setor auditado.

Pergunta 14: Qual a independência na realização dos trabalhos de auditoria em relação à entidade auditada?

Resposta: Não existe independência de trabalho e sim de empresa.

Pergunta 15: São analisadas as práticas administrativas e contábeis adotadas no exercício, no qual a auditoria está sendo realizada? Quais práticas?

Resposta: Sim, são analisadas as práticas administrativas, verificando, primeiramente, se o administrador está cercado de entes familiares no ambiente de trabalho, deixando de contratar profissionais de primeira linha (jogo político). E as práticas contábeis através de amostragem.

Pergunta 16: A entidade auditada emite carta de responsabilidade ao auditor?

Resposta: Não, somente se precisar. Porém, na auditoria objeto desta pesquisa, foi editado um texto me isentando da responsabilidade. Este texto está dentro do relatório da auditoria.

Pergunta 17: É observada a utilização correta dos princípios fundamentais de contabilidade na contabilização das transações, bem como suas uniformidades?

Resposta: Sim, são observados princípios fundamentais da contabilidade. Pois, a confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência de seu conteúdo. A veracidade exige que as informações contábeis não contenham erros e vícios, e que sejam elaboradas em rigorosa consonância com os princípios fundamentais de contabilidade e com as normas brasileiras de contabilidade e, na ausência de normas específicas, com as técnicas e procedimentos respaldados na ciência da contabilidade, nos limites de certeza e previsão por ela possibilitados.

Pergunta 18: Quais os relatórios de auditoria emitidos?

Resposta: São emitidos vários relatórios como: notas explicativas por grupo de contas ou por contas individuais (ex: bens numerários, caixa, bancos, contas movimentos, aplicações e, etc.) e o relatório final, no qual o auditor dá a sua concordância ou não sobre as informações analisadas. Para isso, primeiro é realizado uma verificação, por amostragem, das contas do circulante e do realizável/ exigível a longo prazo (ativo/ passivo), com as notas explicativas das contas exibidas.

Pergunta 19: Como é a análise sobre a continuidade da entidade auditada?

Resposta: A análise da continuidade é tempestiva (chega-se na hora e verifica-se o que está acontecendo), porque se refere ao fato de informações anteriores e continuadas.

Análise pela gordura que a empresa possui, isto é, pelos investimentos e liquidez da empresa. Ex: Reservas de Lucros, Imobilizado (se está sendo renovado e utilizado), Investimentos entre outros.

Pergunta 20: É realizada a revisão analítica (índices econômico-financeiro e de atividades)?

Resposta: Sim é realizada a revisão analítica dos índices econômico-financeiros ligados diretamente a atividade da empresa. Pois, é uma constante, através da qual, o auditor verifica até que ponto a empresa está com liquidez no mercado interno e é preponderante à sua atuação no setor onde busca recursos para a sua atuação. Têm-se como exemplos de índices analisados os seguintes: IGPM, dólar (câmbio), CUB, IGP-DI entre outros.

3.3 – APRESENTAÇÃO DO QUADRO COMPARATIVO

Neste tópico é apresentado um quadro contendo o resumo das práticas contábeis de auditoria independente que devem ser atendidas, pelo auditor, na realização do processo

auditorial. Estas práticas são as estabelecidas pelo CFC e demais órgãos regulamentadores inerentes à profissão.

O quadro possui uma coluna com o resumo e mais três colunas (sim/ não/ parcial) que servem para responder se o profissional está atendendo ou não as práticas de auditoria independente.

As respostas têm como base o questionário aplicado ao auditor, o parecer (objeto deste estudo) e as informações obtidas durante a entrevista com o profissional.

N.º	Qualificação Profissional/ Práticas a Serem Atendidas	Sim	Não	Parcial
01	Possui formação profissional	X		
02	Possui registro na Comissão de Valores Mobiliários – CVM	X		
03	Possui conhecimento das normas e técnicas contábeis	X		
04	Possui conhecimento atualizado das normas inerentes a profissão		X	
05	Possui conhecimento da legislação vigente referente à atividade da empresa auditada	X		
06	Realiza o planejamento da auditoria			X
07	O planejamento da auditoria é realizado de acordo com as Normas Profissionais de Auditores Independente e a NBC T 11		X	
08	No planejamento é realizada uma revisão do Controle Interno estabelecido e atuante na empresa auditada			X
09	Identifica os principais itens da auditoria durante o planejamento		X	
10	O planejamento contém o cronograma que evidencia as áreas, unidades e partes relacionadas que serão atingidas pela auditoria		X	
11	Verifica durante o planejamento a existência de transações e eventos subsequentes ao exercício			X
12	Ao planejar o trabalho avalia condições ou eventos que representem aumento de risco da ocorrência de fraudes e/ou erros		X	
13	O planejamento é documentado e guardado para consultas futuras		X	
14	Realiza reuniões com os diretores/ administradores da entidade auditada	X		
15	Preenche papéis de trabalho de auditoria		X	
16	Consulta os papéis de trabalho de auditorias anteriores	X		
17	Usa os trabalhos dos outros auditores independentes, especialistas e auditores internos			X
18	Verifica a veracidade das demonstrações contábeis auditadas	X		
19	Verifica os sistemas contábeis da entidade	X		
20	Avalia os controles internos da entidade			X
21	Avalia o grau de confiabilidade dos controles internos da entidade		X	
22	Realiza análise sobre a continuidade da entidade			X
23	Realiza orçamento dos serviços a serem prestados	X		
24	Costuma documentar o orçamento		X	
25	Elabora contrato por escrito com a entidade auditada		X	
26	Utiliza programas de trabalho específico		X	
27	Possui total independência com a entidade auditada		X	
28	Realiza revisão analítica dos índices econômico-financeiros e de atividades que possam afetar o desempenho da entidade			X
29	Considera a relevância dos saldos das contas analisadas	X		

30	Considera a relevância ao avaliar o efeito de distorções sobre os saldos, denominações e classificações das contas	X		
31	Adota procedimentos que assegure de que todas as contingências ativas e passivas relevantes foram identificadas e consideradas pela administração da entidade na elaboração das demonstrações contábeis		X	
32	Analisa os riscos de auditoria			X
33	Identifica as áreas importantes da entidade, seja no volume das transações ou/e pela complexidade de suas atividades			X
34	Na determinação do risco avalia a função e envolvimento dos administradores nas atividades da entidade			X
35	Na determinação do risco avalia a estrutura organizacional e os métodos de administração adotados	X		
36	Na determinação do risco avalia os sistemas de informação computadorizada e o sistema de aprovação de registros de transações		X	
37	Utiliza outros profissionais no processo auditorial		X	
38	Utiliza métodos de auditoria (ex: amostragem)	X		
39	O método utilizado acrescido dos seus meios e resultado, é documentado		X	
40	Utiliza modelos matemáticos e estatísticos para coletar as amostras de auditoria		X	
41	Possui critérios para seleção das contas a serem auditadas			X
42	O critério utilizado para a seleção das contas é documentado		X	
43	Segue as normas de supervisão e controle da qualidade do processo auditorial		X	
44	A administração da entidade auditada emite carta de responsabilidade para o auditor			X
45	A carta de responsabilidade da Administração é arquivada com os demais papéis do exercício como uma das evidências do trabalho realizado	X		
46	Apresenta no parecer as demonstrações contábeis auditadas	X		
47	As demonstrações apresentadas vêm acompanhadas das respectivas notas explicativas	X		
48	Emite todos os relatórios de auditoria de acordo com as NBC T 11			X
49	Pode afirmar que todas as práticas dispostas pelas normas de auditoria são atendidas durante a realização da auditoria e emissão do parecer			X

Quadro 02: Comparação da Prática Auditorial com as Normas de Auditoria Independente

Fonte: A autora

3.4 - ANÁLISE DA PESQUISA

Das formas de auditoria apresentada na fundamentação teórica deste trabalho, o auditor utiliza no processo auditorial, quanto à extensão do trabalho, a auditoria geral, e quanto à profundidade, a auditoria por amostragem ou teste.

Através da análise do questionário e do quadro apresentado se pode concluir que o profissional entrevistado não observa, durante o processo auditorial, todas as normas de auditoria.

Pois no processo auditorial que serviu como base para emissão do parecer em estudo detectou-se falhas, o profissional não documentou partes importantes do processo, como, por exemplo, o orçamento, o planejamento, os métodos e critérios utilizados para obtenção das evidências que serviram para a conclusão do auditor, também não adotou procedimentos de auditoria que assegurem a fidedignidade e a contemplação de todas as informações relevantes e necessárias para a emissão do parecer, como, por exemplo, avaliação dos sistemas de informação computadorizadas e o sistema de aprovação de registros de transações para determinar e avaliar o risco das informações geradas por estes, e afirmou não ter independência total de trabalho. A independência é um fator de grande importância, pois com a sua ausência o profissional poderá ter as suas conclusões afetadas.

Apesar das evidências de não cumprimento integral das normas, o profissional demonstrou estar convicto que está observando integralmente as normas de auditoria independente. Este fator pode servir de alerta para os órgãos fiscalizadores da profissão, os quais deverão procurar verificar periodicamente a qualificação dos profissionais de auditoria independente.

Cabe ressaltar, que o profissional obedeceu a uma parte das normas de auditoria e que o resultado obtido não pode servir como conclusão generalizada para todos os profissionais da área. A pesquisa foi realizada no intuito de detectar quais partes devem receber maior atenção, no sentido de atualização de conhecimentos e capacitação profissional, pelos profissionais e, conseqüentemente, pelos órgãos normatizadores e fiscalizadores da profissão.

A educação continuada é de grande importância para a manutenção da qualificação dos profissionais, porém a garantia de que o profissional encontra-se habilitado a exercer a profissão só será possível de ser obtida através de fiscalização dos mesmos. O CRS-SC tem se mostrado preocupado com este assunto e desde 2001 tem passado por um processo de adequação aos novos

parâmetros de fiscalização. O órgão em 2003 comemorou o aumento de fiscalizações realizadas, que em 2001 foram 12, passando para 37 auditorias em 2003. Estes dados são bons, porém ainda estão longe de garantir a qualificação total dos profissionais habilitados.

4 – CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Este item apresenta as conclusões relativas à presente pesquisa, realizada a partir dos objetivos gerais e específicos a que esse estudo se propôs. O objetivo do trabalho foi verificar a obediência, pelos profissionais, das normas de auditoria vigentes.

Apresentou-se neste trabalho, para suporte da pesquisa realizada, os tipos de auditorias, os fins a que ela se destina, as suas formas e classificações. Também foram apresentadas as técnicas e normas de auditoria estabelecidas pelos órgãos normatizadores e fiscalizadores.

Verificou-se que o profissional para ser habilitado e qualificado precisa ter seu registro na Comissão de Valores Mobiliários - CVM, ter conhecimento das técnicas contábeis, das normas de auditoria, da legislação vigente inerentes a profissão, da legislação vigente da empresa a ser auditada, de suas operações, dos sistemas de controle, dos sistemas contábeis e outras informações relacionadas à atividade da empresa. Verificou-se também que o auditor somente deve realizar uma auditoria se realmente estiver capacitado e se não houver a quebra da independência.

Apesar da existência de normas que dispõem sobre a qualidade das auditorias, como por exemplo, a NBC T 14, a fiscalização sobre a qualidade dos serviços prestados pelos profissionais de Santa Catarina ainda é pequena e, com isto, o número de irregularidades no desenvolvimento de um processo auditorial pode ser grande.

O resultado da pesquisa realizada sobre o processo de auditoria, adotado na empresa Beta da cidade de Florianópolis, mostrou que este contém falha, pois se verificou a ausência de documentação de algumas partes do processo, documentos estes que deveriam fazer parte dos papéis de trabalho do auditor, pois é através destes que o auditor pode comprovar os resultados obtidos durante o desenvolvimento do seu trabalho. Também se verificou a ausência da

elaboração de planejamento e programas de trabalhos específicos, a não identificação dos principais itens de auditoria e a ausência parcial da independência, enfim o não cumprimento das normas de auditoria de forma integral. Apesar das falhas existentes, verificou-se que o profissional não as cometeu com intenção de fraudar e sim por desconhecer as normas e técnicas de auditoria vigentes, portanto, verificou-se a necessidade de atualização e reciclagem dos seus conhecimentos relacionados à profissão.

Este resultado pode servir de alerta para os Conselhos Regionais de Contabilidades, os quais devem procurar investir mais na qualificação de seus profissionais e na verificação dos trabalhos dos mesmos.

A pesquisa realizada limitou-se a avaliar um único profissional, portanto, serviu como um alerta de como podem estar sendo realizados os processos auditoriais. Para estudos futuros, sugere-se uma pesquisa que contenha um número maior de amostras, as quais darão maior representação da realidade da qualidade dos profissionais de auditoria independente de Santa Catarina.

5 - REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ALBERTON, Luiz. *Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental*. Florianópolis, 2002. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas – Universidade Federal de Santa Catarina.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, Wiliam. *Auditoria interna*. São Paulo: Atlas, 1988.

BEUREN, Ilse Maria. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CFC aprova resolução CFC n.º 953/03, Brasília, 24 jan. 2003. Disponível em:<http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/Res_953DOC>. Acesso em: 25 maio 2003.

CFC aprova resolução CFC n.º 981/03, Brasília, 24 out. 2003. Disponível em:<http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/Res_981DOC>. Acesso em: 25 maio 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia*. Brasília: CFC, 2003.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso básico de auditoria I: normas e procedimentos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

EM 2003, cresceu número de diligências qualificadas. *CRCSC Jornal*. Florianópolis, ano XII, n.º 6, p.3, nov/dez. 2003.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antonio de Loureiro. *Auditoria operacional e de gestão: qualidade da auditoria*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia científica*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1986.

LUDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. *Pesquisa em educação: abordagem quantitativa*. São Paulo: EPU, 1986.

MAGALHÃES, Antonio de Deus Faria et al. *Auditoria das organizações*. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. *Análise das demonstrações contábeis*. São Paulo: Atlas, 2002.

PIERUCCI, Antonio. *Roteiro de auditoria contábil*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.

SÁ, A. Lopes de. *Curso de auditoria*. São Paulo: Atlas, 1998.

SÁ, A. Lopes de. *Curso de auditoria*. I vol. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1969.

SANTL, Paulo Adolfo. *Introdução à auditoria*. São Paulo: Atlas, 1988.

SILVA, Édina Lúcia da, MENEZES, Estela Muszkat. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. Florianópolis, 2000.

WADDELL, Harold R. *Auditoria independente aplicada*. I vol. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1977.