

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

JULIANA BALDESSAR WEBER

A AVALIAÇÃO DE RISCOS NA AUDITORIA INDEPENDENTE.

FLORIANÓPOLIS

2009

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

JULIANA BALDESSAR WEBER

A AVALIAÇÃO DE RISCOS NA AUDITORIA INDEPENDENTE.

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador Prof. Dr. Luiz Alberton.

FLORIANÓPOLIS

2009

JULIANA BALDESSAR WEBER

A AVALIAÇÃO DE RISCOS NA AUDITORIA INDEPENDENTE.

Esta monografia foi apresentada como Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo nota (média) de....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

Prof^a. Dra. Valdirene Gaspareto

Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Prof. Dr. Luiz Alberton.

Departamento de Ciências Contábeis

Prof. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

Departamento de Ciências Contábeis

Prof. Luiz Antônio Costa

Departamento de Ciências Contábeis

Florianópolis
2009

Dedico este trabalho aos meus pais, Valcy e Ludevina, que me deram a vida e me ensinaram a vivê-la com dignidade. Que se doaram por inteiro e, muitas vezes, renunciaram aos seus sonhos, para que eu pudesse realizar os meus.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida. Por iluminar-me em todos os momentos desta caminhada.

Aos meus pais, pelo carinho, pela compreensão, pela paciência e pelos esforços para que eu alcançasse este objetivo em minha vida.

A minha família, meu alicerce, que me apóia e que me incentiva a ir em frente.

Ao meu namorado Felipe, pelo incentivo, amor e carinho dispensados em todos os momentos e, em especial, durante a execução deste trabalho.

A todos os meus amigos, pelos momentos que dividimos.

Aos mestres que ao longo da vida acadêmica, ensinaram muito mais do que as disposições das Ciências Contábeis.

Ao professor e orientador Alberton, pela confiança, pelo comprometimento e pela dedicação despendida para a realização deste trabalho.

Enfim, a todas as pessoas que, mesmo não aqui listadas, auxiliaram para o desenvolvimento desta pesquisa.

A todos vocês, os meus sinceros agradecimentos!

“A ignorância não mede o quanto
você desconhece, mas sim o quanto
você é preso às suas verdades.”

Autor desconhecido

LISTA DE QUADROS

Quadro 01: Auditoria interna na estrutura organizacional.....	19
Quadro 02: Principais diferenças entre auditoria interna e externa.....	20
Quadro 03: Exemplos de riscos inerentes às demonstrações financeiras.....	39
Quadro 04: Balanço Patrimonial Companhia ABC S.A. em 31 de dezembro de 2008 e 2007.....	52
Quadro 05: Demonstração do Resultado da Companhia ABC S.A. em 31 de dezembro de 2008 e 2007.....	53
Quadro 06: Balanço Patrimonial Companhia ABC S.A. em 31 de dezembro de 2008 e 2007 após ajustes.....	103
Quadro 07: Demonstração do Resultado da Companhia ABC S.A. em 31 de dezembro de 2008 e 2007 após ajustes.....	104
Quadro 08: Atendimento aos objetivos específicos e resultados da pesquisa.....	107

LISTA DE FIGURAS

Figura 01: Planejamento da materialidade.....	55
Figura 02: Termo de contagem de caixa.....	57
Figura 03: Mapa resumo das conciliações bancárias.....	58
Figura 04: Controle de circularização das respostas de bancos.....	59
Figura 05: Mapa resumo das conciliações bancárias – aplicações financeiras.....	61
Figura 06: Conciliação contábil x financeiro – Contas a receber.....	63
Figura 07: Análise da concentração de clientes.....	64
Figura 08: <i>Aging list</i> do contas a receber.....	65
Figura 09: Recálculo da variação cambial.....	67
Figura 10: Mapa de circularização de clientes.....	68

Figura 11: Resultado da contagem de estoques.....	70
Figura 12: Conciliação dos saldos de estoques.....	71
Figura 13: Mapa de circularização de estoques em poder de terceiros.....	72
Figura 14: Conciliação dos saldos de impostos a recuperar.....	73
Figura 15: Exame do IRRF sobre aplicações financeiras.....	74
Figura 16: Exame dos prêmios de seguros a apropriar.....	75
Figura 17: Exame das coberturas de seguros.....	76
Figura 18: Exame dos adiantamentos a fornecedores.....	78
Figura 19: Exame das importações em andamento.....	78
Figura 20: Movimentação do imobilizado e recálculo global da depreciação.....	80
Figura 21: Teste de adições do imobilizado.....	81
Figura 22: Teste de baixas do imobilizado.....	82
Figura 23: Controle de circularização dos saldos de empréstimos.....	84
Figura 24: Contabilização contrato de leasing.....	86
Figura 25: Conciliação contábil x financeiro – fornecedores.....	88
Figura 26: Mapa de circularização de fornecedores.....	89
Figura 27: Conciliação de obrigações tributárias.....	91
Figura 28: Exame do recolhimento das CSLL e do IRPJ.....	92
Figura 29: Recálculo da folha de pagamento.....	94
Figura 30: Exame do recolhimento de INSS e FGTS.....	95
Figura 31: Conciliação da provisão de férias e encargos.....	96
Figura 32: Recálculo da provisão de férias.....	97
Figura 33: Exame dos adiantamentos de clientes.....	98

Figura 34: Mapa de circularização assessores jurídicos.....	99
Figura 35: Resumo das contingências.....	100

LISTA DE TABELAS

Tabela 01: Base de referência para auditoria das áreas.....	54
Tabela 02: Composição do disponível.....	56
Tabela 03: Composição de aplicações financeiras.....	60
Tabela 04: Composição de contas a receber de clientes.....	62
Tabela 05: Composição de estoques.....	69
Tabela 06: Composição de impostos a recuperar.....	72
Tabela 07: Composição de despesas antecipadas.....	74
Tabela 08: Composição de outras contas a receber.....	77
Tabela 09: Imobilizado.....	89
Tabela 10: Composição de empréstimos e financiamentos.....	83
Tabela 11: Características dos empréstimos e financiamentos.....	84
Tabela 12: Composição do saldo de fornecedores.....	87
Tabela 13: Composição do saldo de obrigações tributárias.....	90
Tabela 14: Composição do saldo de obrigações trabalhistas.....	93
Tabela 15: Composição do saldo de provisões trabalhistas.....	95
Tabela 16: Composição do saldo de outras obrigações.....	97
Tabela 17: Composição do saldo do patrimônio líquido.....	101

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos

BACEN – Banco Central do Brasil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CMN – Conselho Monetário Nacional

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)

NBC P – Normas Brasileiras de Contabilidade - Profissionais

NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

RESUMO

WEBER, Juliana Baldessar. *A avaliação de riscos na auditoria independente*. 116 p. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2009.

O objetivo principal deste trabalho é demonstrar os riscos de auditoria existentes quando da execução do trabalho de auditoria, bem como os procedimentos empregados pelos auditores para avaliação e mitigação de tais riscos. A metodologia de trabalho utilizada é uma pesquisa bibliográfica efetuada na literatura de auditoria contábil, com foco em riscos, em língua portuguesa disponível no Brasil, e ainda, em normas e procedimentos de auditoria definidos pelos organismos normatizadores brasileiros. Apresentou-se ainda um estudo de caso, onde foram aplicados procedimentos de auditoria, com vistas à mitigação dos riscos para a emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis de determinada Companhia. Os resultados obtidos demonstraram que os procedimentos aplicados foram considerados satisfatórios para a identificação de erros potenciais nas demonstrações contábeis e na mitigação do risco de que o auditor venha a emitir uma opinião errônea sobre a adequação das mesmas, considerando-se aspectos como a experiência do profissional, o conhecimento do negócio do cliente e a aplicação de testes substantivos. Os testes efetuados culminaram em determinados ajustes que, tomados em conjunto, representaram valor material a ser considerado nas rubricas contábeis. Concluiu-se, portanto, que os riscos foram demonstrados por meio da evidenciação dos exames e que o auditor possui subsídios suficientes para uma opinião fundamentada sobre as demonstrações contábeis.

Palavras-chave: Contabilidade. Auditoria Externa. Risco de Auditoria.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA E PROBLEMA	15
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	16
1.3 JUSTIFICATIVA	17
1.4 METODOLOGIA	18
1.5 LIMITAÇÃO E DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	19
1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	20
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	22
2.1 AUDITORIA: ORIGEM E CONCEITO	22
2.1.1 Evolução da auditoria no Brasil	24
2.2 AUDITORIA INTERNA X AUDITORIA EXTERNA	25
2.3 ORGANISMOS NORMATIZADORES BRASILEIROS	29
2.3.1 Conselho Federal de Contabilidade – CFC	29
2.3.2 Comissão de Valores Mobiliários – CVM	30
2.3.3 Banco Central do Brasil – BACEN	32
2.3.4 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON	33
2.3.5 Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC	34
2.4 CONTROLES INTERNOS	36
2.5 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	38
2.6 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	39
2.7 AMOSTRAGEM	39
2.8 TESTES EM AUDITORIA	40
2.8.1 Testes de observância	41
2.8.2 Testes substantivos	41
2.9 MATERIALIDADE	42
2.10 AVALIAÇÃO DE RISCOS	43
2.10.1 Definição dos riscos	44
2.10.2 Tipos de riscos	45
3 ESTUDO DE CASO	51
3.1 APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA A AVALIAÇÃO DE RISCOS	51
3.1.1 Segregação das áreas de auditoria	54
3.1.2 Planejamento da materialidade	54
3.2 APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS POR ÁREA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	56
3.2.1 Disponibilidades (Referência A)	56
3.2.2 Aplicações financeiras (Referência B)	60
3.2.3 Contas a receber de clientes (Referência C)	61

3.2.4 Estoques (Referência D)	69
3.2.5 Impostos a recuperar (Referência E).....	72
3.2.6 Despesas antecipadas (Referência F)	74
3.2.7 Outras contas a receber (Referência G).....	77
3.2.8 IMOBILIZADO (Referência H)	79
3.2.9 Empréstimos e financiamentos (Referência AA)	83
3.2.10 Fornecedores (Referência BB)	87
3.2.11 Obrigações tributárias (Referência CC)	90
3.2.12 Obrigações trabalhistas (Referência DD)	92
3.2.13 Provisões trabalhistas (Referência EE)	95
3.2.14 Outras obrigações (Referência FF).....	97
3.2.15 Provisão para contingências (Referência GG).....	98
3.2.16 Patrimônio líquido (Referência HH)	101
3.2.17 Resultado (Referência 10)	102
3.2.18 Demonstrações contábeis após ajustes	102
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	106
4.1 CONCLUSÕES.....	106
4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	108
REFERÊNCIAS.....	109
ANEXOS.....	112

1 INTRODUÇÃO

A origem do termo *auditor* em português muito embora perfeitamente representada pela origem latina, cuja tradução é: aquele que ouve ou ouvinte, para denominar as pessoas que davam opinião sobre algo que poderia ser verdade ou não, na realidade, provém da palavra inglesa *to audit*, a qual representa examinar, ajustar, corrigir, certificar (ATTIE, 1998).

Não se tem certeza da data em que se consagrou a auditoria. Entretanto, sabe-se que a função do auditor é reconhecida desde os mais remotos tempos, havendo notícias de sua ação já nos tempos da civilização, onde os proprietários confiavam seus bens à guarda de terceiros e conferiam ou mandavam conferir os rendimentos auferidos com as suas atividades econômicas, desde as primeiras evidências conhecidas de auditoria ocorrida na Suméria por volta de 2.600 a.C. Já o termo auditor apareceu nos fins do século XIII, na Inglaterra, no reinado de Eduardo I. O profissional era contratado por proprietários para exame de bens ou contas e, caso estas refletissem erros ou frades, o testemunho seria motivo de punição aos infratores (HERZMANN, 2009).

O aprimoramento das técnicas contábeis, especialmente as de auditoria, deu-se por volta do século XVIII, com o surgimento da Revolução Industrial na Inglaterra, quando a demanda de capital e a expansão das atividades criaram problemas contábeis mais complexos. Nessa ocasião, a atividade de auditoria deveria passar à atender às necessidades advindas com o aparecimento das grandes empresas (HERZMANN, 2009).

No Brasil, não existem divulgações sobre pesquisas dos primórdios da auditoria no país, sendo certo, entretanto, que teve origem inglesa. Na observância do descrito por Santi (1988, p. 19) percebe-se que a auditoria pode ter chego ao Brasil por volta 1909:

[...] pela alteração contratual assinada em Londres, em 1911, [...], a firma de auditoria McAuliffe Davis Bell & Co., atualmente Arthur Andersen S/C, já mantinha estabelecimento no Rio de Janeiro desde 21 de outubro de 1909, do qual David Bell era sócio-residente.

Está também documentado, de acordo com Santi (1988, p. 19) que, “em 1915 a firma Price Waterhouse, tendo-se incorporado com a W. B. Peat & Co. e Touche, Faller & Co., na América do Sul, abriu escritório no Rio de Janeiro, transferindo Richard Wilson, então gerente em Nova York, para o dirigir”.

Posteriormente, as firmas de auditoria passaram a abrir escritórios no país e a carreira de auditor passou a consolidar-se entre os profissionais brasileiros, também auxiliada pela criação, na década de 60, de associações de auditores, destacando-se o Instituto de Contadores Públicos do Brasil, que em 1971 teve seu nome alterado para Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, hoje Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) (HERZMANN, 2009).

Assim, ao longo desses anos, com o advento das novas tecnologias, a modernização dos processos e o aumento da complexidade das transações empresariais, a atividade de auditoria independente das demonstrações contábeis, visando a emissão de parecer sobre a adequação, ou não de tais demonstrações, conquista cada vez mais relevância, impulsionada também pela evolução do mercado de capitais. Assim a profissão exige do seu profissional, o auditor, que planeje e execute seus trabalhos tendo como referencial o mapeamento dos riscos relacionados com as demonstrações financeiras.

Para o desenvolvimento deste trabalho faz-se um retrospecto por meio de uma explanação dos órgãos e normas que conduzem o trabalho do auditor, bem como os tipos de riscos existentes quando da emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis, pretendendo-se ainda, destacar a relação existente entre a gestão de riscos e a função dos auditores. Efetua-se ainda, um estudo prático da aplicação de procedimentos para a avaliação do risco existente em uma determinada Companhia.

1.1 TEMA E PROBLEMA

As novas metodologias relacionadas às práticas de auditoria das demonstrações financeiras levam em consideração, entre outros assuntos, o entendimento do ambiente de negócios que a entidade está inserida, as práticas contábeis relacionadas aos seus negócios, e os riscos a que aquela atividade está sujeita.

A auditoria contábil atua em um mercado globalizado. As fusões, aquisições e pressões competitivas criaram a necessidade de as companhias apresentarem volume de receitas crescente, redução de custos e melhoria de índices financeiros e operacionais, o que implica diretamente na geração de novos riscos, potencializados pela rapidez das mudanças, da amplitude dos seus impactos e ainda, em muitos casos, menor nível de previsibilidade, diante da incorporação de fatos novos, não habituais e, portanto, não familiares.

A atuação do profissional de auditoria deve abranger aspectos que visem a mitigação de tais riscos. Diante disso, o auditor deverá ter conhecimentos amplos sobre os negócios da companhia auditada e ainda, sobre o sistema contábil e de controles internos adotados pela mesma na proteção de seu patrimônio e na promoção e confiabilidade e tempestividade dos seus registros e da sua eficácia operacional.

O grande desafio que se apresenta para a atuação do auditor é a condução adequada de seus trabalhos quanto à utilização de procedimentos técnicos satisfatórios e suficientes para avaliação do risco de auditoria visando a expressão de opinião sobre as demonstrações contábeis.

Por meio dessas constatações, a presente pesquisa destina-se a responder a seguinte questão: Quais os riscos de auditoria presentes na condução do trabalho do auditor independente?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral desta pesquisa concentra-se em identificar os riscos existentes na emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis.

Em um nível maior de detalhamento, para alcançar os resultados da pesquisa, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Definir os tipos de riscos de auditoria;
- Apresentar as principais normas e procedimentos que norteiam o auditor na avaliação dos riscos nas entidades auditadas;

- Identificar os riscos presentes nas contas que compõem as demonstrações contábeis;
- Apurar as divergências encontradas quando da aplicação dos procedimentos de auditoria, as quais poderiam levar o auditor a emitir uma opinião errada sobre as demonstrações contábeis.

1.3 JUSTIFICATIVA

O tema escolhido se reveste de singular interesse para a área da auditoria independente, por tratar-se de tema ainda pouco explorado e de suma importância no atual ambiente de negócios.

Após os escândalos envolvendo manipulações de balanços, as empresas que tem suas ações negociadas em bolsas de valores, procuram demonstrar credibilidade e transparência das suas informações, de maneira a satisfazer as necessidades tanto dos gestores quanto dos investidores. Assim, a contratação dos serviços de auditoria vem crescendo consideravelmente.

A relevância do estudo para Vergara (2003, p.32) acontece quando o pesquisador “justifica seu estudo, apontando-lhe contribuições de ordem prática ou ao estado da arte na área.” Nesse sentido, o tema da pesquisa precisa ter relevância do ponto de vista teórico e/ou prático justificado.

Portanto, esta pesquisa busca, sob o ponto de vista teórico, reunir diversos conceitos existentes sobre o tema, visto que os estudos em relação à avaliação de riscos pela auditoria independente ainda não esgotaram todas as questões a respeito do assunto.

Além disso, também atende aos alunos e aos pesquisadores que tenham dúvidas a serem sanadas sobre o tema e interesse neste segmento das Ciências Contábeis, pela contribuição para a base teórica do tema, assim como, outras pessoas que, por ventura, busquem elementos para se nortear frente a este ambiente de mudanças.

1.4 METODOLOGIA

Quando da elaboração de um trabalho científico faz-se necessário entender alguns conceitos básicos os quais se fazem necessários para chegar a um determinado objetivo.

O conhecimento popular não se distingue do conhecimento científico pela veracidade, mas sim pelo método de coleta de dados para se demonstrar um evento. O conhecimento popular deriva de observação humana de determinados eventos, ao qual é repassado para outras pessoas e até por gerações de experiências empíricas, já o conhecimento científico tenta analisar um determinado evento buscando as suas origens, composições e as suas particularidades entre si e mesmo entre outros eventos (Lakatos e Marconi, 2004).

O conhecimento, para Lakatos e Marconi (1986, p.18), “[...] é transmitido por intermédio de treinamento apropriado, sendo um conhecimento obtido de modo racional, conduzido por meio de procedimentos científicos.”

Com isso o presente estudo pode ser caracterizado como uma monografia, pois de acordo com Bastos *et al* (2004, p. 17), “monografia é um trabalho acadêmico que objetiva a reflexão sobre um tema ou problema específico e que resulta de um processo de investigação sistemática”.

A pesquisa, por sua vez, é o exercício ou a prática da busca do conhecimento, conduzido por meio do método científico escolhido. Assim, Marconi e Lakatos (2002, p. 17) definem que “ toda pesquisa deve basear-se em uma teoria, que serve como ponto de partida para uma investigação bem sucedida de um problema. A teoria, sendo instrumento de ciência, é utilizada para conceituar os tipos de dados a serem analisados.

Dessa forma, esta pesquisa, quanto aos objetivos, é exploratória. Segundo Gil (1988, p.45) tal pesquisa pode ser definida como exploratória, pois: [...] têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado.

Quanto ao problema é uma pesquisa qualitativa.

Quanto aos procedimentos, constitui-se em um estudo de caso. A pesquisa envolve a coletas de dados, por meio de análise documental, e a aplicação de procedimentos para a avaliação dos riscos pela auditoria independente. As análises envolveram documentos tais como os demonstrativos contábeis da Companhia, os relatórios auxiliares extraídos do sistema financeiro, as guias de recolhimento dos impostos e dos encargos sobre a folha de pagamento, as respostas de circularização dos bancos, advogados, clientes e fornecedores, entre outros.

Com o intuito de preservar a identidade da Companhia utilizada para o estudo de caso, em respeito às normas de auditoria que abrangem o sigilo e a ética, foram alterados os valores e determinadas nomenclaturas existentes nas demonstrações contábeis analisadas.

1.5 LIMITAÇÃO E DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A presente pesquisa deve ser entendida com as seguintes limitações de escopo e extensão:

- O planejamento e a avaliação de risco constituem etapas do processo de auditoria das demonstrações contábeis. Portanto, todas as demais etapas de trabalhos de auditoria, tais como: a avaliação do sistema de controles internos, a expressão de opinião, entre outras, não foram objeto do estudo;
- Determinadas normas e pronunciamentos dos organismos brasileiros, oficiais ou não, sobre auditoria vigentes atualmente, foram coletadas e identificadas; porém, as análises e interpretações aqui expressas limitam-se aos trechos pertinentes ao assunto Risco de Auditoria e Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos. Isto decorre do fato de não existirem normas ou pronunciamentos emitidos por entidades brasileiras, específicas sobre o assunto em pauta;
- A presente pesquisa enfatiza o risco de existirem erros materiais nas demonstrações contábeis, e demonstra procedimentos para mitigar tais

riscos por meio da realização de testes de auditoria. Portanto, não foram avaliados os demais tipos de riscos, tais como, os riscos de mercado a que empresa pode estar sujeita, os relacionados à estratégia, os relacionados à tecnologia da informação, os relacionados ao meio ambiente, entre outros.

- A pesquisa considerou a mitigação dos riscos de auditoria mediante a aplicação de testes substantivos. Não foram efetuados testes de controle nos ciclos operacionais significativos da Companhia.

Por fim, enfatiza-se que o presente estudo não pretende, em si, questionar ou validar os procedimentos adotados pelos auditores independentes na avaliação de risco, mas tão-somente proporcionar uma visão da forma como ocorre tal avaliação além de demonstrar algumas orientações formais sobre o assunto, disponíveis para os auditores independentes no Brasil, de origem nacional, e da forma que esses profissionais adotam para cumprir eventuais lacunas das normas, ou interpretá-las e operacionalizá-las.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Considerando-se o problema da pesquisa e os objetivos propostos, o trabalho está organizado em quatro capítulos.

No capítulo 1, apresenta-se uma idéia geral sobre o tema, salientando a importância do mesmo. Na seqüência, evidencia-se o problema de pesquisa e os objetivos geral e específicos do trabalho. Por último, destacam-se a metodologia aplicada, a justificativa do estudo e a organização do trabalho.

No capítulo 2, apresenta-se a fundamentação teórica que servirá de embasamento para a abordagem do assunto em tela. Inicialmente é apresentado o desenvolvimento histórico da auditoria, as normas relacionadas à avaliação de riscos e controles internos que embasam o trabalho do auditor. Posteriormente, são abordados os conceitos de auditoria, de controles internos e de riscos de auditoria. Em seguida, apresentam-se os demais aspectos que se relacionam com a gestão dos riscos na análise das demonstrações contábeis.

No terceiro capítulo está inserido o estudo de caso sobre a avaliação do risco presente nas demonstrações contábeis de uma determinada empresa do Estado de Santa Catarina.

Para findar a presente pesquisa, apresentam-se no quarto capítulo as conclusões, as sugestões para trabalhos futuros e as referências que possibilitaram a realização desta monografia.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo caracteriza-se pela explanação do surgimento da auditoria, dos conceitos de auditoria, de controles internos, dos tipos de riscos existentes nas demonstrações contábeis e das normas brasileiras que conduzem o trabalho do auditor, proporcionando assim, um embasamento teórico para o posterior estudo de caso.

2.1 AUDITORIA: ORIGEM E CONCEITO

A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado (ATTIE, 1998).

A auditoria, ao longo dos tempos, passou por estágios, formas e aplicabilidades distintas, de acordo com as necessidades de cada época. Aponta-se que já havia a preocupação e a necessidade de controle e verificação da riqueza patrimonial desde antes de Cristo. Entretanto, é difícil definir o início da história da auditoria, como descreve Pinho (2007, p.5):

[...] todo aquele que possuía a função de verificar a existência de bens, e posteriormente, a legitimidade dos fatos econômico-financeiros, prestando contas a um proprietário ou representante deste, poderia ser considerado como auditor. Quando da antiguidade, os proprietários que confiavam seus bens à guarda de terceiros conferiam ou mandavam conferir os rendimentos auferidos, já estava presente a auditoria.

A evolução da auditoria contábil não está desassociada da contabilidade. Segundo (SÁ 1994), a auditoria tem como precedente o surgimento da contabilidade com os primeiros registros dos fatos patrimoniais introduzidos pelos povos sumérios, babilônios, egípcios, assírios, cretenses, gregos, romanos e outras civilizações do oriente médio, no período compreendido entre 6.000 anos antes de Cristo a 1.200 antes de Cristo.

Em pesquisa sobre a evolução da contabilidade chegou-se à seguinte descoberta: “Empenhados na busca do verdadeiro, os contadores sumérios foram

sempre ampliando as aplicações do conhecimento, dentre eles o da revisão, com emissão de opinião sobre a realidade existente (que geraria a auditoria)". (SÁ, 2002)

Mesmo diante de diversos estudos realizados por pesquisadores, não se tem a certeza quanto à data em que se consagrou a auditoria. A origem do termo auditor em português muito embora perfeitamente representada pela origem latina, cuja tradução é: aquele que ouve ou ouvinte, para denominar as pessoas que davam opinião sobre algo que poderia ser verdade ou não, na realidade, provém da palavra inglesa to audit, a qual representa examinar, ajustar, corrigir, certificar (ATTIE, 1998).

Corroborando Sá (2002, p.21), que a "denominação auditor é antiga, mas não se conhece ao certo sua origem nem a data precisa em que se consagrou, admitindo-se que pode ter sido adotada por volta do século XIII, na Inglaterra, no reinado de Eduardo I."

Em relação ao desenvolvimento da auditoria, o mesmo está intimamente relacionado ao desenvolvimento econômico-financeiro das empresas. Um dos grandes marcos para a contabilidade e, em especial, para a auditoria, foi a Revolução Industrial, surgida na Inglaterra por volta do século XVIII (HERZMANN, 2009).

Para Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 35) "a auditoria de empresas começou com legislação britânica promulgada durante a Revolução Industrial, em meados do século XIX".

Devido ao conjunto de mudanças tecnológicas e da abundância de capital, houve o incremento da produção industrial, promovendo a formação de sociedades mais complexas e mais exigentes as quais necessitavam prestar contas aos seus investidores com o objetivo de demonstrar segurança e transparência. Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 35) esclarecem que:

Inicialmente, as auditorias tinham que ser realizadas por um ou mais acionistas, que não eram administradores das empresas e que recebiam delegação dos demais acionistas. A profissão contábil rapidamente se apresentou para atender às necessidades do mercado e logo a legislação foi alterada, permitindo que pessoas outras que não os acionistas realizassem as auditorias; empresas de auditoria então surgiram. Algumas dessas firmas britânicas pioneiras – Deloitte & Co., Peat, Marwick & Mitchell e Price Waterhouse & Co. – podem ser identificadas com empresas que ainda hoje operam nos Estados Unidos e em outros países.

Posteriormente, a auditoria chegou aos Estados Unidos. Conforme Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 35):

A influência britânica migrou para os Estados Unidos no final do século XIX, à medida que investidores escoceses e ingleses enviavam seus próprios auditores para verificar a condição de empresas norte-americanas nas quais tinham investido pesadamente, [...]. O foco dessas auditorias iniciais era encontrar erros em balanços e bloquear o crescimento de fraudes associadas com o aprofundamento do fenômeno de administradores profissionais presentes *versus* proprietários ausentes.

Como forma de proteger a integridade profissional do auditor, em 1850 começaram a surgir as primeiras associações que tinham como finalidade controlar o exercício da profissão e habilitar legalmente o auditor. Atualmente, o *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA (Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados), fundado em 1887, é reconhecido nos Estados Unidos e no mundo ocidental como a entidade que maior contribuição proporcionou à classe de auditores independentes, por meio de seus pronunciamentos de orientação.

2.1.1 Evolução da auditoria no Brasil

No Brasil, não existem divulgações sobre pesquisas dos primórdios da auditoria no país. Na observância do descrito por Santi (1988, p. 19) percebe-se que a auditoria pode ter chegado ao Brasil por volta 1909:

[...] pela alteração contratual assinada em Londres, em 1911, [...], a firma de auditoria McAuliffe Davis Bell & Co., atualmente Arthur Andersen S/C, já mantinha estabelecimento no Rio de Janeiro desde 21 de outubro de 1909, do qual David Bell era sócio-residente.

Está também documentado, de acordo com Santi (1988, p. 19) que, “em 1915 a firma Price Waterhouse, tendo-se incorporado com a W. B. Peat & Co. e Touche, Faller & Co., na América do Sul, abriu escritório no Rio de Janeiro, transferindo Richard Wilson, então gerente em Nova York, para o dirigir”.

Por volta dos anos 40 quando maior número de companhias multinacionais aqui se instalaram, introduzindo a necessidade dos investidores em receber garantias de seus investimentos, a auditoria passou a evoluir. Assim, de acordo com Attie (1998, p.29) a evolução da auditoria deu-se da seguinte forma:

A evolução da auditoria no Brasil está primariamente relacionada com instalação de empresas internacionais de auditoria independente, uma vez que os investimentos também foram aqui implantados e compulsoriamente tiveram de ter suas demonstrações financeiras auditadas.

Com relação aos aspectos que desenvolveram a auditoria no país Attie (1998, p.29) ainda pontua que:

As principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram:

- a. filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- b. financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- c. crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- d. evolução do mercado de capitais;
- e. criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e
- f. criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976.

Com relação à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a mesma foi criada pela lei nº 6.385/76. É uma entidade autárquica e vinculada ao Ministério da Fazenda, a qual funciona como um órgão fiscalizador do mercado de capitais no Brasil. O auditor externo ou independente, que quiser exercer atividades no mercado de valores mobiliários (companhias abertas e instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários), necessitará de registro na CVM (ALMEIDA, 1996).

No âmbito das instituições financeiras, o órgão regulador é o Banco Central do Brasil - BACEN o qual será apresentado com maiores detalhes no Item 2.3.3.

2.2 AUDITORIA INTERNA X AUDITORIA EXTERNA

O Instituto dos Auditores Internos – AUDIBRA conceitua a auditoria interna como “uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação e de consultoria com o objetivo de adicionar valor e melhorar as operações de uma organização”.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da resolução nº 986/03, aprovou a NBC T 12 a qual trata exclusivamente sobre auditoria interna.

Em seu item 12.1.1.3, a referida norma conceitua a auditoria interna como um conjunto que compreende:

[...] os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

O item 12.1.1.4 da mesma resolução complementa que:

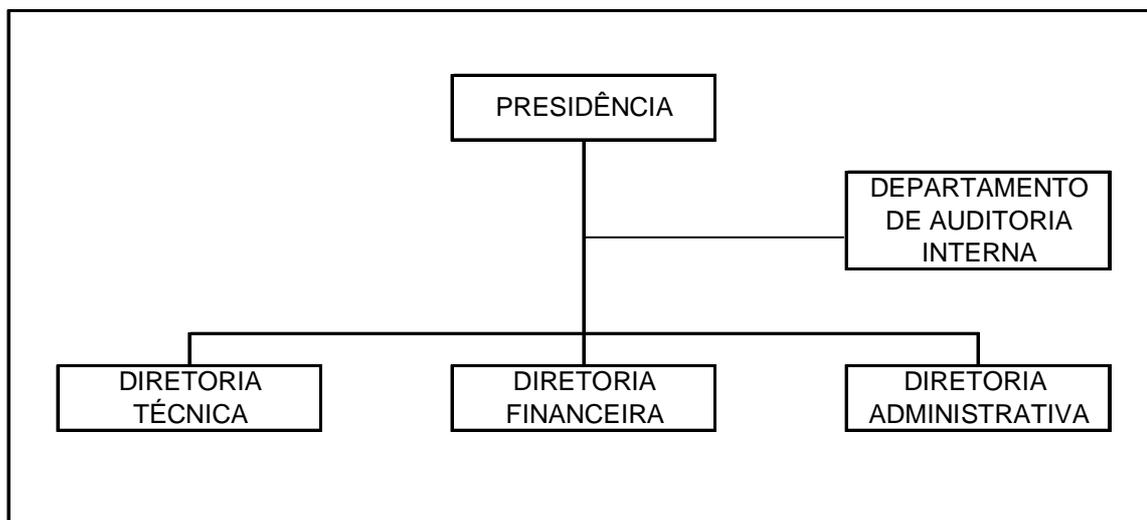
A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

Em suma, a auditoria interna possui função assessorial, na qual auxilia a administração da empresa no acompanhamento dos controles internos implementados, além de fornecer, por meio de suas análises, informações e recomendações relativas às atividades examinadas.

Cabe ressaltar ainda que, normalmente, a auditoria interna é executada por funcionários da própria entidade ou por empresa terceirizada. Conforme BDO Trevisan (2006, p.15):

O auditor interno deve estar subordinado a mais alta autoridade administrativa, de modo a permitir ampla liberdade de ação e máxima independência de julgamento. Constitui erro subordiná-lo ao diretor financeiro, à contabilidade ou, o que é comum, ao controlador. Estes cargos têm funções que serão fiscalizadas pelo auditor interno. É mais adequado que o auditor interno pertença a órgãos de assessoria ligados a uma vice-presidência ou ao próprio presidente, dependendo da organização.

Almeida (1996, p.24) exemplifica que, em uma estrutura organizacional, a auditoria interna fica situada da seguinte forma:



Quadro 01: Auditoria interna na estrutura organizacional

Fonte: ALMEIDA (1996, p.25)

Já a auditoria externa – ou independente – muito embora possa desempenhar diversas funções, tem como objetivo principal informar aos investidores e demais interessados, a posição patrimonial e financeira de uma organização.

Por meio da NBC T 11 aprovada originalmente pela resolução nº 700/91, em seu item 11.1.1.1, a auditoria independente das demonstrações contábeis é conceituada como:

[...] o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Para Perez Junior (1995, p.11), a auditoria externa pode ser definida como:

O levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer aos seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

Pode-se concluir por meio das definições de auditoria externa, que a auditoria pode ser entendida como o estudo e a avaliação de transações, procedimentos e operações com vistas à emissão de opinião quanto à conformidade das demonstrações contábeis tomadas em conjunto, com as normas e princípios contábeis estabelecidos.

Com relação aos profissionais, e diferentemente da auditoria interna, conforme explicita BDO Trevisan (2006, p.15),

Os auditores independentes, como profissionais liberais atuando isoladamente ou reunidos em firmas de auditoria, executam a denominada auditoria independente com total imparcialidade, constituindo-se em uma poderosa garantia para aqueles usuários interessados nas demonstrações contábeis. Como o fator preponderante para este tipo de trabalho é a independência de opinião, é preferível referir-se como auditoria independente em vez de auditoria externa.

Cabe observar ainda, que a auditoria interna é parte importante também nos trabalhos realizados pela auditoria externa, uma vez que, mediante a efetiva realização de suas funções, adequadas às normas contábeis, possibilita à auditoria externa maior confiabilidade nos controles internos e, conseqüentemente, nos registros que serão analisados, reduzindo também os riscos de auditoria. BDO Trevisan (2006, p.16) afirma que “os procedimentos técnicos são semelhantes tanto para a auditoria interna quanto para a auditoria independente. A diferença básica situa-se, quase que exclusivamente, na independência com que os trabalhos são conduzidos.”

Muito embora haja um terreno comum entre as auditorias, evidenciam-se a seguir as principais diferenças existentes entre auditoria interna e externa:

Itens	Auditoria Externa ou Independente	Auditoria Interna Operacional ou
Sujeito	Profissional independente	Funcionário da empresa
Vínculo com a empresa auditada	Contrato de prestação de serviço	Contrato de trabalho
Ação e objetivo	Exame das demonstrações contábeis ou de alguma área específica ou procedimento predefinido como objeto de trabalho especial	Exame dos controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão
Finalidade	Principalmente, emitir parecer sobre adequação das Demonstrações Contábeis	Promover melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos
Relatório principal	Parecer do auditor independente	Recomendações para melhoria dos controles internos e eficiência administrativa
Usuários do trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista

Quadro 02: Principais diferenças entre auditoria interna e externa

Fonte: Adaptado PEREZ JUNIOR (2006)

Mesmo diante das diferenças apresentadas, tanto a auditoria interna quanto a externa auxiliam as empresas na melhoria contínua de seus processos e na adequação às melhores práticas contábeis.

2.3 ORGANISMOS NORMATIZADORES BRASILEIROS

No exercício de suas funções, o auditor deve observar determinadas normas profissionais estabelecidas e aprovadas pelas entidades responsáveis pela regulamentação e fiscalização da atividade (OLIVEIRA e FILHO, 2001).

Atualmente, as principais entidades de regulamentação e orientação da atividade de auditoria independente no Brasil são: O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, O Banco Central do Brasil – BACEN e o Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON.

De acordo com Antunes (1998, p. 21),

Alguns organismos, governamentais, ou não, tais como: a SECRETARIA DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR – SPC, a SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS – SUSEP, a SECRETARIA DE CONTROLE DAS EMPRESAS ESTATAIS, a ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DO BRASIL – OCB e outros, determinam a obrigatoriedade, ou recomendam, que as demonstrações contábeis das entidades sob a égide de sua fiscalização sejam apresentadas acompanhadas de parecer de Auditores Independentes. Entretanto, nenhum desses organismos citados, ou outros de atuação no Brasil, possuem algum ato de normatização técnica, ou conjunto de exigências que poderia ser entendido com normas ou procedimentos de auditoria de demonstrações contábeis [...].

A seguir, identificaram-se as quatro entidades citadas e caracterizaram-se suas ações como organismos que norteiam a atividade de auditoria independente no Brasil.

2.3.1 Conselho Federal de Contabilidade – CFC

O Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, criou o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade. No parágrafo 2º do referido Decreto-Lei é atribuída a estes órgãos:

A fiscalização do exercício da profissão, de contabilista, assim atendendo-se os profissionais habilitados como contadores e guarda-livros, de acordo com as disposições constantes do Decreto nº 20.158, de 30 de Junho de 1931, Decreto nº 21.033, de 8 de Fevereiro de 1932, Decreto-lei número 6.141, de 28 de Dezembro de 1943 e Decreto-lei nº 7.988, de 22 de Setembro de 1945 [...]

Em seu artigo 25, o Decreto-Lei define as atribuições dos profissionais, no qual são considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

- a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
- b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
- c) perícias judiciais ou extra-judiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extra-judiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

Em seu artigo 26 é ressalvado que as atribuições definidas na alínea c acima são privativas dos contadores diplomados.

Ressalta-se ainda, que em nenhum dos itens há citação quanto à atividade de auditoria independente das demonstrações contábeis, sendo a mesma estabelecida somente pela Resolução CFC nº 107/58, revogada pela Resolução nº 560/83, de vigência atual, a qual trata, em seu capítulo I, artigo 3º que:

Art. 3º São atribuições privativas dos profissionais da contabilidade:

- 34) auditoria externa independente;

Portanto, nesta resolução, aparece pela primeira vez o termo auditoria independente.

2.3.2 Comissão de Valores Mobiliários – CVM

A Lei 6.385/76 criou a Comissão de Valores Mobiliários – CVM para, juntamente com a Lei 6.404/76, disciplinar o funcionamento do mercado de valores mobiliários e a atuação das companhias abertas, intermediários financeiros e os investidores (www.cvm.org.br).

A CVM tem poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atualização dos diversos integrantes do mercado. Seu poder normatizador abrange todas as matérias referentes ao mercado de valores mobiliários (www.cvm.org.br).

Cabe à CVM disciplinar as seguintes matérias, conforme artigo 1º da Lei que a criou, alterado pela Lei 10.303/2001:

- I - a emissão e distribuição de valores mobiliários no mercado;
- II - a negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários;
- III - a negociação e intermediação no mercado de derivativos;
- IV - a organização, o funcionamento e as operações das Bolsas de Valores;
- V - a organização, o funcionamento e as operações das Bolsas de Mercadorias e Futuros;
- VI - a administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários;
- VII - a auditoria das companhias abertas;
- VIII - os serviços de consultor e analista de valores mobiliários.

Portanto, conforme preconizado no item VII é prerrogativa legal da CVM disciplinar e fiscalizar a auditoria independente das companhias abertas. Ainda na Lei 6.385/76, em seu artigo 22, parágrafo único, item IV, é estabelecida à CVM a competência de expedir normas aplicáveis às companhias abertas sobre os padrões de contabilidade; relatórios e pareceres de auditores independentes.

Há ainda, na Lei supracitada, com algumas alterações advindas da Lei 10.303/2001, um capítulo específico – Capítulo VII – o qual trata dos auditores independentes, consultores e analistas de valores mobiliários. Em seu artigo 26, fica estabelecido o seguinte:

Art. 26 - Somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar, para os efeitos desta Lei, as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

§ 1º - A Comissão estabelecerá as condições para o registro e o seu procedimento, e definirá os casos em que poderá ser recusado, suspenso ou cancelado.

§ 2º - As empresas de auditoria contábil ou auditor es contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo.

§ 3º - Sem prejuízo do disposto no parágrafo precedente, as empresas de auditoria contábil ou os auditores contábeis independentes responderão administrativamente, perante o Banco Central do Brasil, pelos atos praticados ou omissões em que houverem incorrido no desempenho das atividades de auditoria de instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

§ 4º - Na hipótese do parágrafo anterior, o Banco Central do Brasil aplicará aos infratores as penalidades previstas no art. 11 desta Lei.

Assim, desde sua criação, a CVM vem zelando pela regularidade e confiabilidade das informações divulgadas pelas companhias abertas e, para tanto, normatiza e persegue uma padronização. Para tanto, utiliza-se de diversos instrumentos de normatização, tais como deliberações, instruções e pareceres de orientação, os quais são discutidos juntamente com instituições de mercado, do governo ou entidades de classe, de forma que “qualquer alteração das práticas vigentes seja feita com suficiente embasamento técnico e, institucionalmente, possa ser assimilada com facilidade, como expressão de um desejo comum” (www.cvm.org.br).

2.3.3 Banco Central do Brasil – BACEN

O Banco Central do Brasil (BACEN), autarquia federal integrante do Sistema Financeiro Nacional, foi criado em 31.12.64, com a promulgação da Lei nº 4.595.

O Banco Central do Brasil foi criado em 1964 para atuar como órgão executivo central do sistema financeiro do País, cabendo-lhe cumprir e fazer cumprir as disposições que regulam o funcionamento desse sistema e as normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN). Com a criação do Bacen, iniciou-se efetivamente uma nova fase na história da intermediação financeira no País.

Principais atribuições do Banco Central:

- Emissão de papel-moeda e moeda metálica nas condições e limites autorizados pelo CMN;
- Recebimento de depósitos compulsórios dos bancos comerciais e dos depósitos voluntários das instituições financeiras em geral.
- Realização das operações de redesconto.
- Realização de operações com títulos públicos no mercado aberto.

- Controle do crédito e das taxas de juros.
- Fiscalização das instituições financeiras e concessão de autorização para o seu funcionamento.

- Administração das reservas cambiais do País.
- Efetuar o controle dos capitais estrangeiros, representar o governo brasileiro junto às instituições financeiras estrangeiras e internacionais, atuar para garantir o funcionamento do mercado cambial.

2.3.4 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil surgiu com o objetivo de concentrar em um único órgão a representatividade dos profissionais auditores, contadores com atuação em todas as áreas e estudantes de ciências contábeis.

O IBRACON possui seriedade reconhecida pelos órgãos reguladores como a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, a Superintendência de Seguros Privados – SUSEP e o Banco Central do Brasil. A produção técnica do Instituto é referendada e serve como sustentação para as normas que cada uma destas entidades emite.

No que tange a normatização da atividade de auditoria, as Normas e Procedimentos de Auditoria – NPA, emitidos pelo IBRACON e vigentes em abril de 2009, são as seguintes:

- NPA 01 – Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis;
- NPA 02 – Procedimentos de Auditoria Independente de Instituições Financeiras e Entidades Equiparadas;
- NPA 03 – Procedimentos de Auditoria Independente de Administradoras de Consórcios;
- NPA 04 – Revisão Limitada de Demonstrações Contábeis;
- NPA 05 – Requisitos de Auditoria Independente sobre as Informações Complementares e sobre a Observância das Normas Legais e Regulamentares pelas Entidades Estatais;
- NPA 06 – Revisão Limitada das Informações Trimestrais das Companhias Abertas;

- NPA 07 – Serviços Especiais de Apoio a Aquisição e Vendas de Participações Societárias;
- NPA 08 – Serviços de Auditoria dos Processos de Privatização;
- NPA 09 – Incertezas;
- NPA 10 – Diretrizes Básicas sobre Controle Interno de Qualidade para Auditores Independentes;
- NPA 11 – Balanço e Ecologia;
- NPA 12 – Emissão de Carta Conforto;
- NPA 13 – Procedimentos Mínimos de Auditoria para uma Entidade Fechada de Previdência Complementar;
- NPA 14 – Laudos de Avaliação emitidos por Auditor Independente – Aprovada em 24 de setembro de 2007.

2.3.5 Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, em função das necessidades de convergência internacional das normas contábeis, centralização na emissão de tais normas e para servir como representante e guia de processos democráticos na produção de informações contábeis.

Atualmente, o CPC é composto pelos seguintes membros, conforme disposto no capítulo II, art. 2º, da resolução 1.055/05:

Art. 2º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) será composto pelas seguintes entidades:
a- ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas;
b- APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais;
c- BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo;
d- CFC – Conselho Federal de Contabilidade;
e- IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;
f- FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras.

De acordo com a resolução que o criou, seu objetivo principal é:

Art. 3º [...] o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Assim, considerando a crescente importância da internacionalização das normas contábeis, a facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios e ainda, a introdução da Lei 11.638/07 a qual modificou certas disposições da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) e estabeleceu diversas alterações sobre a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, visando o alinhamento com as normas internacionais de contabilidade (IFRS), o CPC, ao longo do exercício de 2008 e 2009 emitiu diversos Pronunciamentos, os quais estão elencados a seguir:

- CPC 01 – Redução ao valor recuperável dos ativos;
- CPC 02 – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbios e conversão de demonstrações contábeis;
- CPC 03 – Demonstração dos fluxos de caixa;
- CPC 04 – Ativo Intangível;
- CPC 05 – Divulgação sobre partes relacionadas;
- CPC 06 – Operações de arrendamento mercantil;
- CPC 07 – Subvenção e assistência governamentais;
- CPC 08 – Custos de transação e prêmios na emissão de títulos e valores mobiliários;
- CPC 09 – Demonstração do valor adicionado;
- CPC 10 – Pagamento baseado em ações;
- CPC 11 – Contratos de seguro;
- CPC 12 – Ajustes a valor presente;
- CPC 13 – Adoção inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08;
- CPC 14 – Instrumentos financeiros: reconhecimento, mensuração e evidenciação;
- CPC 16 – Estoques;
- CPC 17 – Contratos de construção;
- CPC 20 – Custos de empréstimos.

Conforme mencionado anteriormente, o CPC repassou novas diretrizes contábeis, as quais foram, em sua totalidade aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade passando a configurarem como normas brasileiras de contabilidade.

2.4 CONTROLES INTERNOS

O controle interno, do ponto de vista empresarial, constitui-se como um meio utilizado para fiscalizar as atividades dos órgãos constitutivos de uma empresa, a fim de evitar desvios das normas e procedimentos preestabelecidos (BDO Trevisan, 2006).

O tema controle é assunto de mídia, corporações e entidades reguladoras, normalmente, com excessiva ênfase em fraudes. O enfoque de fraude, aparentemente, está desalinhado de um padrão existente na literatura acadêmica disponível no Brasil. Essas fontes científicas nacionais consagram o controle interno, prioritariamente, como elemento de gestão (PEREIRA, 2008).

Atualmente, conforme disposto por BDO Trevisan (2006), a definição mais conhecida e respeitada sobre controles internos é a do AICPA (*apud* GALLORO, 2000, P.61), onde:

"Controle interno é o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional bem como o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão."

Ainda conforme o AICPA são quatro os objetivos do controle interno:

- Proteção de ativos;
- Obtenção de informação adequada;
- Promoção da eficiência operacional e
- Estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração.

De acordo com a NBC T 11, em seu item 2.5 – Estudo e Avaliação dos Sistema Contábil e de Controles Internos, subitem 2.5.2, “o auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para

determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria”.

Assim, é por meio da avaliação dos controles que o auditor terá conhecimento do ambiente de controle da entidade auditada, bem como das áreas de risco para a auditoria.

Importante esclarecer ainda, que, com a finalidade de delimitar a extensão do auditor quanto à revisão do controle interno, há a subdivisão do mesmo em dois grupos:

- Controles contábeis
- Controles administrativos

Os controles internos contábeis são definidos por Perez Junior (1995, p. 59 e 60), como:

[...] aqueles relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis. Esse controles incluem o sistema de autorização e aprovação e a segregação das funções de registro daquelas efetuadas pelo departamento que gera as transações objeto de seu registro, ou das relativas à custódia dos ativos.

O objetivo dos controles internos é permitir que:

- As transações sejam registradas quando necessário, permitindo a elaboração periódica de demonstrações contábeis e a manutenção do controle contábil sobre os ativos.
- As transações sejam efetuadas de acordo com a autorização geral ou específica da administração.
- O acesso aos ativos seja permitido com autorização.
- Os ativos registrados contabilmente sejam comparados com as existências físicas em intervalos razoáveis e se tomem ações adequadas em relação a qualquer diferença constatada.

No que tange os controles administrativos o autor conceitua:

[...] compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e a obediência às políticas administrativas.

Relacionam-se indiretamente com os controles contábeis e incluem controles estatísticos: programas de treinamento de pessoal, controles de qualidade, entre outros.

Assim, serão os controles contábeis objeto da avaliação do auditor uma vez que são estes que afetam diretamente as demonstrações contábeis.

2.5 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

Para dar início aos trabalhos faz-se necessário que o auditor elabore o planejamento da auditoria o qual contemplará o plano de trabalho e os principais procedimentos a serem aplicados por área de atuação.

A interpretação técnica NBC T 11 – IT 7 – Planejamento de auditoria, visa explicitar o subitem 11.2.1 relativo ao Planejamento de Auditoria, constante na NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Esta Interpretação define planejamento de auditoria como:

[...] a etapa do trabalho na qual o auditor independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada, elaborando-o a partir da contratação dos serviços, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria eficaz.

Conforme o subitem 11.2.1.3 da NBC T 11, o planejamento deve considerar, especialmente, os seguintes fatores relevantes na execução dos trabalhos:

- 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 controle internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- c) os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- d) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- f) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- g) a natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade;
- h) a necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

A formalização do planejamento de auditoria dar-se-á por meio de um programa de trabalho, o qual proverá orientações específicas à equipe técnica sobre os procedimentos a serem aplicados em cada área a ser auditada.

Importante ressaltar que os exames de auditoria devem ser planejados de forma a limitar o risco de auditoria. Para tanto, entre outros fatores, o auditor estabelecerá antecipadamente os patamares de materialidade, a qual será conceituada em itens posteriores. Em outras palavras, o planejamento de auditoria objetiva, principalmente,

definir técnicas para detectar erros ou irregularidades que, individual ou conjuntamente, se configurem como materiais em relação às demonstrações financeiras sob exame.

Com a finalidade de ilustrar o exposto acima, demonstra-se no ANEXO 1 um modelo de programa de trabalho.

2.6 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Com a finalidade de cercar-se de condições que lhe assegure um julgamento confiável e adequado sobre o objeto de seu trabalho, o auditor independente aplica diversos procedimentos técnicos, em busca de evidências claras, precisas e suficientes.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio da NBC T 11, subitem 11.1.2.1 define procedimentos de auditoria como:

[...]o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos.

Os testes de observância correspondem, basicamente, à avaliação do sistema contábil e de controles internos, ao passo que os testes substantivos compreendem os testes de operações e saldos acumulados nas contas, além e procedimentos de revisão analítica.

Os tipos de testes e suas definições serão abordados em tópicos específicos.

2.7 AMOSTRAGEM

Considerando os aspectos de eficiência, eficácia, risco e relevância em auditoria, evidencia-se a necessidade de selecionar, dentro de um universo, itens específicos de forma que o resultado da análise de tais itens represente a situação do universo como um todo. O procedimento de seleção desses itens é denominado amostragem em auditoria (BDO Trevisan, 2006).

A amostragem em auditoria é ressaltada pela NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis em seu item 11.2.9:

11.2.9.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados, o auditor pode empregar técnicas de amostragem.

11.2.9.2 – Ao usar métodos de amostragem estatística ou não estatística, o auditor deve projetar e selecionar uma amostra de auditoria, aplicar a essa amostra procedimentos de auditoria e avaliar os resultados da amostra, de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

11.2.9.3 – A amostra selecionada pelo auditor deve ter uma relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou transação objeto de exame, como também com os efeitos na posição patrimonial e financeira da entidade, e o resultado por ela obtido no período.

11.2.9.4 – Na determinação da amostra o auditor deve levar em consideração os seguintes fatores:

- a) população objeto da amostra;
- b) estratificação da amostra;
- c) tamanho da amostra;
- d) risco da amostragem;
- e) erro tolerável; e
- f) erro esperado.

11.2.9.5 – Na seleção de amostra devem ser considerados:

- a) seleção aleatória;
- b) seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas; e
- c) seleção casual, a critério do auditor, baseada em sua experiência profissional.

A amostragem é aplicável tanto a testes de controles como a testes substantivos. Entretanto, não será aplicável a todos os procedimentos de auditoria que podem ser utilizados na execução de tais testes (Boyton, Johnson e Kell, 2002). Portanto, a amostragem não será utilizada em indagação ou em procedimentos de revisão analítica, por exemplo.

2.8 TESTES EM AUDITORIA

Um dos principais aspectos em trabalhos de auditoria é a correta aplicação de testes com a finalidade de que o auditor obtenha maior grau de segurança na emissão de sua opinião sobre as demonstrações contábeis. Dessa forma, nesta seção, serão apresentadas as principais modalidades dos testes de auditoria.

2.8.1 Testes de observância

Os testes de observância são aqueles empregados pelo auditor, a fim de determinar se os procedimentos internos determinados pela empresa estão sendo cumpridos pelos seus colaboradores. (BDO Trevisan, 2004)

Destinam-se em um primeiro momento a constatar a credibilidade dos procedimentos de controle da empresa, e não necessariamente em relação aos registros corretos das operações.

O objetivo do teste de observância é proporcionar razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estão sendo executados na forma determinada pela organização. Esta observação é essencial para o auditor, uma vez que é através dos testes de observância que ele pode vir a depositar maior ou menor confiança no sistema de controles internos aplicados.

Os testes de observância são largamente aplicados em auditorias operacionais, onde a preocupação central do auditor é com respeito se os colaboradores da organização respeitam as normas internas pré-estabelecidas.

A aplicação destes testes requer muita atenção e acuidade do auditor, e normalmente é aplicado sem que os envolvidos no processo auditado percebam, pois caso isto fosse notado, certamente fariam o correto, pelo menos na frente do auditor.

2.8.2 Testes substantivos

Este tipo de teste é empregado pelo auditor quando ele deseja obter provas suficientes e convincentes sobre as transações, que lhe proporcionem fundamentação para a sua opinião acerca de determinados fatos. (BDO Trevisan, 2004)

Como objetivos fundamentais dos testes substantivos, destacam-se as seguintes constatações:

- Existência real: que as transações comunicadas/registradas realmente tenham ocorrido;
- Integridade: que não existam transações além daquelas registradas/demonstradas;

- Parte interessada: que os interessados naquele registro/comunicação tenham obtido as informações na sua totalidade;
- Avaliação e aferição: que os itens que compõem determinada transação/registo tenham sido avaliados e aferidos corretamente.
- Divulgação: que as transações/registros tenham sido corretamente divulgadas.

Os testes substantivos são imprescindíveis em trabalhos de auditoria uma vez que é através da aplicação correta destes que o auditor obtém evidências sobre os saldos, e ou transações apresentadas pela empresa.

Este tipo de teste é de fundamental importância na complementação dos testes de observância, considerando que são através dos testes substantivos que o auditor tem condições de constatar sobre a fidedignidade das transações e registros contábeis.

2.9 MATERIALIDADE

O objetivo em uma auditoria das demonstrações financeiras é ter grande certeza, embora não absoluta, de que tais demonstrações estão isentas de erros materiais. O auditor não irá se preocupar, portanto, com eventuais erros não materiais. O que pode vir a ser um erro material é considerado como parte do planejamento de auditoria.

Conforme BDO Trevisan (2006, p. 51),

[...] a materialidade refere-se à magnitude ou à natureza de um erro ou irregularidade que, à luz das circunstâncias existentes, torne possível que influencie o julgamento das pessoas que confiam na informação contida nas demonstrações contábeis.

Portanto, pode-se inferir que somente erros ou irregularidades materiais e as incertezas afetarão o parecer de auditoria. Os procedimentos de auditoria não devem concentrar-se em detectar os erros ou irregularidades irrelevantes, mas sim, em ter a segurança de que não existem erros materiais relevantes.

No que diz respeito à base de definição do valor da materialidade SANTI (1988, p. 71) descreve que:

Na maioria dos exames, o auditor estabelece os patamares da materialidade antes de as demonstrações financeiras a serem examinadas terem sido elaboradas. Para tanto, ele baseia-se em demonstrações financeiras anteriores, levando em consideração modificações circunstanciais e estruturais subseqüentes já conhecidas e que afetam os patamares deduzidos a partir daquelas demonstrações.

Ressalta-se ainda que, ao se decidir sobre o nível apropriado de materialidade planejada, não é viável prever todas as circunstâncias capazes de, em última análise, influenciar o julgamento sobre a materialidade, na avaliação dos achados de auditoria, ao término dos exames e na formação de opinião sobre as demonstrações contábeis.

Sobre este aspecto SANTI (1988, p. 71) ressalta que:

Se, no decorrer dos exames, ou na conclusão, se tornar evidente que os patamares estabelecidos tentativamente na fase de planejamento foram significativamente inadequados, deve-se reavaliar a suficiência dos procedimentos de auditoria já executados, estendendo-os se necessários.

Assim, quando o auditor considerar a materialidade dos erros muito inferior à usada para a materialidade planejada, isso pode ser indício de que se necessita de mais evidência para a formação de opinião.

2.10 AVALIAÇÃO DE RISCOS

A NPA 01 – Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis, emitida pelo IBRACON, introduz os modelos de pareceres a serem emitidos pelos auditores independentes. O primeiro parágrafo do parecer, conforme a NPA é o seguinte:

Examinamos os balanços patrimoniais da empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. **Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis (grifo nosso).**

Opinar sobre algo envolve, inerentemente, o risco de acertar ou errar. No caso de auditores independentes, esse risco se traduz em se manifestar, através de um

parecer, sobre se as demonstrações contábeis de uma entidade estão em conformidade, ou não, com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Assim, por meio do entendimento do ambiente de negócios no qual a entidade esteja inserida, das práticas contábeis relacionadas aos seus negócios e do entendimento e asseguração quanto ao seu ambiente de controle, permitirá ao auditor avaliar e mitigar os riscos quando da emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis.

Na prática, todas as atividades de uma entidade estão sujeitas a situações adversas, às vezes previsíveis ou controláveis, decorrentes de situações ou ações externas ou internas relacionadas, por exemplo, com erros decorrentes de incompetência, falha em sistemas ou processos e até mesmo furto ou fraudes. Dessa forma, é possível afirmar que o auditor independente que emite seu parecer sobre as demonstrações financeiras deve reconhecer os riscos intrínsecos ao negócio, qual o nível de exposição aos riscos que a entidade está sujeita, e como ou quais são os mecanismos de controle interno, utilizados pela Administração para a adequada proteção do negócio e dos recursos aplicados.

2.10.1 Definição dos riscos

A anteriormente mencionada NBC T 11, em seu item 11.2.3.1 define risco de auditoria como: “[...] a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas”.

A mesma norma, no item 11.2.3.2, traz algumas considerações a respeito da análise de riscos, a saber:

A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos considerando a relevância em dois níveis:

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

Considerando a determinação do risco de auditoria, no item 11.2.3.3, o CFC expressa que:

- [...] o auditor deve avaliar o ambiente de controle da entidade, compreendendo:
- a) a função e envolvimento dos administradores nas atividades da entidade;
 - b) a estrutura organizacional e os métodos de administração adotados, especialmente quanto a limites de autoridade e responsabilidade;
 - c) as políticas de pessoal e segregação de funções;
 - d) a fixação, pela administração, de normas para inventário, para conciliação de contas, preparação de demonstrações contábeis e demais informes adicionais;
 - e) as implantações, modificações e acesso aos sistemas de informação computadorizada, bem como acesso a arquivos de dados e possibilidade de inclusão ou exclusão de dados;
 - f) o sistema de aprovação e registro de transações;
 - g) as limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ou administrativos; e
 - h) as comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados.

Definido o que é risco, nos próximos itens serão relacionados os principais tipos de riscos existentes.

2.10.2 Tipos de riscos

O auditor independente, além de conhecer as normas de auditoria, os princípios fundamentais de contabilidade e as melhores práticas contábeis, deve identificar, classificar, avaliar e até mesmo quantificar, se possível ou aplicável for, os riscos associados à entidade objeto de sua auditoria (VANCA e COCURULLO, 2002).

Como base para o planejamento dos trabalhos a serem executados pelo auditor, Santos e Pagliato (2007, p.101) define os seguintes tipos de riscos:

4.1. Risco Inerente. Diz respeito a fatores externos à empresa e suas atividades, ou negócio, de difícil (*praticamente impossível*) controle ou previsão. Se efetivados, podem ter repercussões – *financeiras, econômicas* – relevantes e danosas as atividades da empresa.

4.2. Risco de Controle. Refere-se à possibilidade do Sistema de Controles Internos da empresa auditada (ou das pessoas que, direta ou indiretamente, operam este Sistema) apresentar erros, fraudes, ou quaisquer deficiências técnicas que comprometam o produto deste Sistema.

4.3. Risco de Auditoria (ou de detecção). É a possibilidade de o auditor fazer uma avaliação imprópria ou de emitir uma opinião inadequada – através do Parecer de Auditoria – sobre a posição financeira da empresa.

A forma como o auditor considera isolada e conjuntamente esses três tipos de erros depende da sua experiência profissional e da sua abordagem à auditoria, uma vez que eles se combinam com pesos específicos diferentes, conforme as circunstâncias e finalidades dos exames programados para expressão de opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto (SANTI, 1988).

Há ainda uma relação fixa entre as partes que compõem o risco de auditoria, que pode ser representado como segue (BDO TREVISAN, 2005):

$$RA = RI \times RC \times RD$$

Isto significa que, a fim de manter o risco de auditoria em um nível aceitável e constante, o controle do risco e o risco de detecção devem estar ajustados para compensar aumentos de risco inerente. Cada tipo de risco apresentado merecerá destaque na seqüência.

2.10.2.1 Risco inerente

A avaliação do risco inerente é efetuada antes de se iniciar quaisquer testes de auditoria e permite ao auditor determinar a quantidade de trabalho necessário. Este trabalho terá como finalidade a redução do risco de controle, através de testes de controles, e mantendo o risco de detecção em um nível razoável, efetuando procedimentos substantivos. Desta forma, a avaliação de risco inerente é um fator chave na determinação tanto do tipo quanto da extensão do trabalho a ser realizado (BDO TREVISAN, 2005).

SANTI (1988, p.74 e 75) aprofunda ainda mais o conceito de risco inerente, abordando-o da seguinte maneira:

Risco inerente consiste na suscetibilidade de erro no saldo de uma conta ou classe de transações, devido à inexistência ou inadequação dos correspondentes controles internos, e que poderá ser material quando agregado ao erro em outros saldos ou classes.

O risco desse tipo de erro é maior em certos saldos e classes do que em outros. Por exemplo: cálculos complexos são mais sujeitos a erros do que cálculos simples; numerário é mais suscetível de roubo do que sucata; os valores derivados de estimativas contábeis apresentam maior risco do que aqueles relativos a dados rotineiros e

objetivos. Fatores externos também ocasionam risco inerente: o avanço tecnológico poderá tornar obsoleto um produto em particular, com a possibilidade de superavaliação do respectivo estoque. Além desses fatores, que são peculiares ao saldo de uma conta ou classe específica de transações, há outros que poderão afetar o risco inerente de um ou de mais de um saldo de ou classe. Estes últimos incluem, por exemplo, insuficiência de recursos para continuidade das atividades, ou uma atividade em decadência caracterizada por elevado número de concordatas e falências, que poderão induzir a administração a “enfeitar” suas demonstrações financeiras (fraude gerencial), para simular a situação que melhore o crédito da empresa ou que crie falsas expectativas quanto ao seu desempenho.

Portanto, mediante o planejamento dos trabalhos, o auditor deverá considerar aspectos internos e externos para mitigar os riscos inerentes que possam estar contidos nas demonstrações contábeis, objeto dos exames do profissional.

A seguir demonstramos classificados por contas patrimoniais e de resultado, exemplos de riscos inerentes às demonstrações financeiras:

Componentes do Balanço	Riscos Potenciais
Ativo	
Caixa	Podem ocorrer desvios ou uso indevido.
Bancos	Recursos podem ser desviados ou até fica indisponíveis.
Contas a receber	Pode não ocorrer recebimento por crédito mal-avaliado.
Estoques	Podem ser desviados, mal-utilizados ou tornar-se obsoletos.
Investimentos	Podem perder valor por questões de mercado ou má gestão.
Imobilizado	Podem haver desvios, uso indevido, má conservação e obsolescência.
Passivo	
Contas a Pagar	Podem ocorrer pagamentos indevidos ou em duplicidade.
Empréstimos	Falta de controle pode permitir atrasos de pagamentos, gerando encargos extras.
Impostos a recolher	Erros de cálculo podem gerar contingências e custos adicionais.
Patrimônio Líquido	Reservas e resultados podem estar mal calculados ou registrados indevidamente.
Resultado	
Vendas	Podem estar inflacionadas em função de preços, entregas indevidas ou registros fora de período de competência.
Custos	Podem estar mal-calculados por falta de consideração de alguns itens ou de erros.
Receitas Operacionais	Podem não estar adequadamente controladas e reconhecidas e em não conformidade com o regime de competência.
Despesas Operacionais	Podem ser indevidas ou não estar adequadamente reconhecidas pelo regime de competência.

Quadro 3: Exemplos de riscos inerentes às demonstrações financeiras

Fonte: VANCA e COCURULLO (2002, p. 5)

Os riscos inerentes, conforme BDO Trevisan (2006, p. 59 e 61) são ainda classificados como:

Riscos gerais: afetam diversas áreas das demonstrações contábeis e podem surgir de fatores tais como atitude da administração ou do quadro de empregados, práticas de trabalho gerais fracas, condições de mercado ou sistemas de informações inferiores.

Riscos específicos: afetam um ou um número limitado de postulados da área de auditoria [...]. Exemplos de riscos específicos incluem:

(1) uma disputa com os clientes sobre supostas reivindicações (totalidade de custos contingentes ou reais); e

(2) políticas de depreciação fora do alcance esperado para a indústria (avaliação de ativos fixos).

2.10.2.2 Risco de controle

O risco de controle está diretamente relacionado com a eficiência e eficácia do sistema de controle interno de uma companhia. SANTI (1988, p.75 e 76) define risco de controle como

[...] o risco de que o erro no saldo de uma conta ou classe de transações, que poderá ser material quando agregado ao erro em outros saldos ou classes, não será evitado ou detectado tempestivamente pelo sistema de controle interno. O nível deste risco é uma função da efetividade dos procedimentos de controle interno para atingir seus objetivos amplos, mas jamais será nulo devido às limitações inerentes em qualquer sistema dependente do elemento humano para funcionamento. Se o auditor concluir inexistir evidência confirmatória de que os controles internos estão evitando ou detectando os erros, ele deve atribuir o nível de risco máximo de controle ao saldo ou classe de transações processado por aqueles procedimentos cuja efetividade não pode ser corroborada.

A estimativa do risco de controle, ao se avaliarem os procedimentos de controle interno exercido sobre o saldo de uma conta ou uma classe de transações, também requer apreciável experiência profissional, porquanto é ela que proporciona a capacidade para antecipar as conseqüências que poderão advir das fraquezas observadas nos controles relacionados com o saldo ou classe em estudo.

Os riscos inerentes e de controle podem ser ponderados separada ou agregadamente. Se o auditor concluir que o efeito do risco inerente ou do risco de controle, separados ou agregadamente, é inferior ao patamar preliminarmente determinado, essa conclusão deve ser apropriadamente fundamentada pelo estudo e avaliação dos controles internos e execução dos correspondentes e necessários testes de aderência para comprovar a efetiva execução desses procedimentos.

Quando da avaliação do sistema de controle interno de uma companhia o auditor deverá considerar a possibilidade dos procedimentos de controle estabelecidos pela administração falharem na prevenção ou detecção de erros ou irregularidades materiais

nas demonstrações contábeis. O grau de risco dos procedimentos de controle deve ser avaliado em relação a cada postulado para cada área das demonstrações contábeis.

“Caso a entidade não possua controles internos eficazes, não significa que a mesma não possa ter confiabilidade em suas demonstrações, significa, sim, que o auditor terá que considerar o risco associado ao controle em nível máximo”. (PEREIRA, 2004, p. 40).

Em conformidade com a avaliação dos controles internos da entidade auditada, definem-se os respectivos procedimentos de auditoria a serem aplicados:

2.10.2.3 RISCO DE DETECÇÃO

O risco inerente e o risco de controle existem independentemente da auditoria, ao passo que o risco de detecção é função dos procedimentos selecionados pelo auditor, podendo ser modificados à sua vontade SANTI (1988).

O risco de detecção é definido por SANTI (1988, p.76 e 77) como:

[...] o risco de que o resultado dos procedimentos de auditoria enganosamente induza o auditor a concluir pela inexistência de erro que de fato existe em um saldo de conta ou em uma classe de transações, que poderá ser material quando combinado com os erros em outros saldos ou classes. O risco de detecção é uma função da eficácia dos procedimentos de auditoria e da maneira pela qual eles são executados. Em parte ele resulta das incertezas decorrentes do sistema de testes, quando por definição não são examinadas todas as parcelas que compõem o saldo da conta ou as transações de uma classe, e em parte devido a outras incertezas que persistiriam mesmo se o exame abrangesse a totalidade das transações. Estas, que decorrem da possibilidade de seleção de procedimento inepto de auditoria ou de má interpretação do resultado do exame, podem ser reduzidas a níveis toleráveis por meio de adequado planejamento dos exames, apropriada supervisão dos assistentes e elaboradas medidas de controle de qualidade para autopolicimento da auditoria.

Como, em geral, a auditoria trabalha por amostragem, selecionando alguns itens para exame e tirando conclusões sobre a população como um todo, baseando sua opinião nos resultados dos testes aplicados, erros materiais poderão não ser identificados e, conseqüentemente, o auditor poderá emitir opinião inadequada sobre um saldo de conta ou, até mesmo, sobre as demonstrações contábeis como um todo.

Com relação ao nível aceitável de detecção, SANTI (1998, p. 76 e 77) descreve:

O risco de detecção deve manter relação inversa aos riscos inerentes e de controle; quanto menores estes, maior o patamar do risco de detecção que poderá ser aceito. Contrariamente, quanto maiores os riscos inerentes e de controle, menor o nível do risco de detecção a ser aceito.

O nível aceitável do risco de detecção a ser considerado na definição dos procedimentos de auditoria é baseado (1) no limite ao qual o auditor pretende restringir o risco assumido de auditoria com respeito ao saldo de uma conta ou uma classe de transações, e (2) na sua avaliação dos riscos inerentes e de controle. À medida que diminuem os riscos inerentes e de controle, o nível do risco de detecção a ser assumido pelo auditor habitualmente aumenta. Não é apropriado, todavia, que o auditor se fundamente exclusivamente na avaliação dos riscos inerentes e de controle, não executando testes substantivos em saldo de conta ou em classe de transações em que haja possibilidade de erro, que poderá ser material quando agregado aos erros em outras contas ou classes.

Verifica-se, portanto, que, muito embora o auditor possa ter avaliado os riscos inerentes e de controle e tenha obtido bom nível de segurança, o mesmo não deverá deixar de aplicar procedimentos substantivos em saldos de contas ou em classe de transações.

Os testes substantivos podem ser planejados a partir de um modelo expandido do risco de auditoria em que o risco de detecção é subdividido em outros dois componentes, quais sejam, risco de procedimentos de revisão analítica e risco de testes de detalhes (BOYTON, JOHNSON E KELL, 2002).

Os procedimentos de revisão analítica são definidos por SANTI (1988, p.129) como “uma modalidade de testes substantivos de elementos econômico-financeiros, executados por meio de análise e comparação do relacionamento entre eles.”

Ainda conforme SANTI (1998, p.129):

Se os procedimentos de revisão analítica acusarem variações inesperadas no relacionamento entre os elementos, ou a inexistência de flutuações que seriam esperadas, ou ainda outras alterações de origem inusitada, suas causas devem ser investigadas se o auditor as julgar como indícios de anormalidades com significativa influência no resultado do seu exame.

Ou seja, por meio de procedimentos de revisão analítica, o auditor poderá detectar variações anormais nas contas patrimoniais e de resultado da entidade auditada, indicando a necessidade de testes mais profundos em determinadas transações e saldos de contas.

3 ESTUDO DE CASO

Os trabalhos de auditoria independente das demonstrações financeiras iniciam com assinatura do contrato por parte da empresa requisitante dos serviços de auditoria. O contrato inclui aspectos como o escopo dos trabalhos, os relatórios a serem emitidos, as responsabilidades da administração da empresa auditada, o cronograma dos trabalhos e a estimativa de horas e honorários necessários para a realização dos trabalhos.

Assim, com o de acordo entre as partes, o auditor dará início aos trabalhos de auditoria. Ao longo deste estudo, serão demonstradas as fases do trabalho do auditor com destaque para a análise e mitigação dos riscos inerentes, de controle e de detecção.

3.1 APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA A AVALIAÇÃO DE RISCOS

A fim de demonstrar os procedimentos de auditoria aplicados para a avaliação dos riscos existentes na Companhia objeto deste estudo de caso, apresenta-se na sequência o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício que serviram como base para o planejamento dos trabalhos e a aplicação dos procedimentos de auditoria.

Ressalta-se que os dados foram retirados de uma empresa real, onde se alterou a forma de apresentação das rubricas contábeis e na qual foi denominada de Companhia ABC, no intuito de preservar sua identidade.

COMPANHIA ABC S.A.					
BALANÇOS PATRIMONIAIS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2008 E 2007					
(Em reais)					
ATIVO	2008	2007	PASSIVO	2008	2007
CIRCULANTE			CIRCULANTE		
Disponibilidades	214.006	151.761	Empréstimos e financiamentos	2.518.540	3.669.621
Aplicações financeiras	389.207	258.593	Fornecedores	5.423.567	5.662.194
Contas a receber de clientes	8.567.924	6.665.563	Obrigações tributárias	1.876.329	1.219.620
Estoques	4.266.450	3.035.391	Outras obrigações	367.656	127.740
Impostos a recuperar	25.218	214.120	Obrigações trabalhistas	755.915	535.725
Despesas antecipadas	7.232	10.554	Provisões trabalhistas	740.039	510.116
Outras contas a receber	905.239	1.008.368			
Total do ativo circulante	14.375.276	11.344.350	Total do passivo circulante	11.682.046	11.725.016
NÃO CIRCULANTE			NÃO CIRCULANTE		
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO			EXIGÍVEL A LONGO PRAZO		
Contas a receber de clientes	954.000	750.000	Empréstimos e financiamentos	1.150.452	1.622.832
	954.000	750.000	Total do passivo não circulante	1.150.452	1.622.832
PERMANENTE			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Imobilizado	10.801.709	11.704.812	Capital social	9.500.000	9.500.000
	10.801.709	11.704.812	Lucros acumulados	3.798.487	951.314
Total do ativo não circulante	11.755.709	12.454.812	Total do patrimônio líquido	13.298.487	10.451.314
TOTAL DO ATIVO	26.130.985	23.799.162	TOTAL DO PASSIVO	26.130.985	23.799.162

Quadro 4: Balanço Patrimonial Companhia ABC S.A. em 31 de dezembro de 2008 e 2007

COMPANHIA ABC S.A.		
DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS		
PARA OS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2008 E 2007		
(Em reais)		
	<u>2008</u>	<u>2007</u>
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	15.892.383	12.713.906
Deduções da receita	(3.043.959)	(2.479.212)
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	12.848.424	10.234.694
CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	(3.178.777)	(2.558.674)
LUCRO OPERACIONAL BRUTO	9.669.647	7.676.021
RECEITAS (DESPESAS) OPERACIONAIS		
Despesas gerais e administrativas	(5.233.859)	(5.142.934)
Outras receitas e despesas operacionais	508.664	65.173
RESULTADO OPERACIONAL ANTES DOS EFEITOS FINANCEIROS	4.944.452	2.598.260
RECEITA (DESPESA) FINANCEIRA		
Receitas financeiras	615.062	64.864
Despesas financeiras	(2.036.386)	(364.371)
	(1.421.324)	(299.507)
RESULTADO OPERACIONAL	3.523.128	2.298.753
LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	3.523.128	2.298.753
Contribuição social	(429.336)	(436.763)
Imposto de renda	(246.619)	(160.913)
	(675.955)	(597.676)
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	2.847.173	1.701.077
Lucro líquido por quota - R\$	0,30	0,18

Quadro 5: Demonstração do resultado do exercício da Companhia ABC S.A. em 31 de dezembro de 2008 e 2007

3.1.1 Segregação das áreas de auditoria

Tomando-se por base as demonstrações apresentadas acima, procedeu-se à divisão de áreas por referência com o propósito de organizar as informações e basear a referência dos papéis de trabalho e facilitar a revisão dos papéis de trabalho por outros profissionais.

Grupo	Referência
Disponibilidades	A
Aplicações financeiras	B
Contas a receber de clientes	C
Estoques	D
Impostos a recuperar	E
Despesas antecipadas	F
Outras contas a receber	G
Impostos diferidos	H
Investimentos	I
Imobilizado	J
Intangível	K
Empréstimos e financiamentos	AA
Fornecedores	BB
Obrigações tributárias	CC
Obrigações trabalhistas	DD
Provisões trabalhistas	EE
Outras obrigações	FF
Provisão para contingências	GG
Patrimônio líquido	HH
Resultado	10

Tabela 01: Base de referência para auditoria das áreas

3.1.2 Planejamento da materialidade

Conforme descrito no capítulo 2, objetivando que as demonstrações contábeis estejam livres de erros materiais, planejou-se a materialidade da empresa auditada, conforme apresentado abaixo:

Cliente: Companhia ABC S.A.		Preparado por:	P.1
PLANEJAMENTO DA MATERIALIDADE		Data:	
Daba base: 31.12.2008			
Em R\$			
Receita Bruta		15.892.383	
(x) Porcentagem		1%	
(=) Total		158.924	
(/) Meses transcorridos		12	
(=) Média mensal		13.244	
(x) Meses no ano		12	
(=) Materialidade para 31/12/2008		158.924	
Materialidade definida		158.924	
Erro tolerável até 50% da materialidade		79.462	
NÍVEIS MÁXIMOS DE PLANEJAMENTO DE MATERIALIDADE			
Condição	Orientação		
Entidades mercantis	1% da receita bruta		
Entidades de investimento ou baseadas em ativos	2% do total do ativo		
Entidades sem fins lucrativos	O mais apropriado entre: (1) 1% da receita bruta, ou		
	(2) 1% da despesa		

Figura 01: Planejamento da materialidade

Além da materialidade, no montante de R\$ 158.924, optou-se por trabalhar com o erro tolerável (R\$ 79.462), o qual consiste em um valor monetário, sendo o máximo de erro aceitável com relação aos testes de auditoria que, quando considerados os resultados de todos os procedimentos de auditoria em conjunto, permite ao auditor concluir, com razoável segurança, que as demonstrações contábeis não apresentam erro material. Quanto menor o nível de erro tolerável, maior o volume de testes requeridos para obter o nível de segurança necessário decorrentes de outros procedimentos substantivos.

3.2 APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS POR ÁREA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Nessa seção aplicaram-se os procedimentos de auditoria por área do balanço, com a finalidade de apurarem-se divergências nos saldos das rubricas contábeis, reduzindo assim, o risco de o auditor vir a emitir uma opinião errônea sobre a adequação das demonstrações contábeis.

3.2.1 Disponibilidades (Referência A)

Os saldos mantidos em Disponibilidades em 31 de dezembro de 2008 e 2007 estão representados conforme a Tabela 2:

Tabela 02: Composição do disponível

	31.12.2007	31.12.2008	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
			Débito	Crédito	
Caixa	9.000	4.000	-	-	4.000
Bancos conta movimento					
Banco do Brasil S.A.	75.357	52.999	-	-	52.999
Banco Bradesco S.A.	67.404	157.007	-	-	157.007
	151.761	214.006	-	-	214.006

O saldo em caixa é utilizado para o pagamento de pequenas despesas da Companhia, bem como para adiantamentos às viagens de urgência.

A Companhia mantém contas correntes junto ao Banco do Brasil S.A. e ao Banco Bradesco S.A.

Para confirmação dos saldos contabilizados, um dos procedimentos utilizados está representado na Figura 02:

Cliente: Companhia ABC S.A. Data base: 31.12.2008 Em R\$			A.1
CONTAGEM DE CAIXA			RECIBO
Data e horário da contagem:		29.12.2008	11:12
Valores contados: (em R\$)			
Descrição	Valor	Ref.	
Em dinheiro:			
Cédula	Quantidade	Total	
50,00	41	2.050,00	
20,00	18	360,00	
10,00	20	200,00	
5,00	10	50,00	
2,00	10	20,00	
1,00	17	17,00	
Total em Dinheiro:		<u>2.697,00</u>	
Em moeda:			
Moeda	Quantidade	Total	
1,00	15	15,00	
0,50	18	9,00	
0,25	41	10,25	
0,10	114	11,40	
0,05	145	7,25	
0,01	10	0,10	
Total em Moeda:		<u>53,00</u>	
2 vales		<u>1.250,00</u>	
Total em Vales:		<u>1.250,00</u>	
Saldo conforme Inspeção Física:		<u>4.000,00</u>	
Saldo Conforme Contabilidade:		<u>4.000,00</u>	
Sobra (Falta)		<u>-</u>	

Declaro haver recebido em devolução do Sr. Auditor, todos os valores e documentos constantes do formulário "contagem de caixa", sendo estes os únicos valores sob minha responsabilidade nesta data, que foram verificados e devolvidos intactos e em ordem.

Analista Financeiro	Auditoria
Criciúma, 29 de dezembro	

Figura 02: Termo de contagem de caixa

A contagem de caixa evidenciada na Figura 02 foi realizada na presença do Tesoureiro da Companhia ABC e não foram identificadas divergências em relação ao saldo contábil. Conforme se verificou, não há risco de pagamento de despesas significativas ou uso indevido do mesmo, uma vez que não são movimentados montantes relevantes e são feitas contagens periódicas por profissional independente à Tesouraria.

Outros procedimentos foram aplicados no grupo de Disponibilidades e estão demonstrados nas Figuras 03 e 04:

Cliente: Companhia ABC S.A.
 CONCILIAÇÃO BANCÁRIA
 31.12.2008

Preparado por:
 Data:

A.1

MAPA RESUMO DAS CONCILIAÇÕES BANCÁRIAS

Conta Contábil	Instituição Financeira	Conta Corrente	Agência	Saldos Extrato 31.12.2008	Cheques Não Apresentados (-)	Valores não Considerados pela Contabilidade		Valores não Considerados pelo Banco		Saldo Conciliação 31.12.2008
						D (-)	C (+)	D (+)	C (-)	
										T
112100	Banco do Brasil S.A.	XX.XXX	XX	52.999	-	-	-	-	-	52.999
112130	Banco Bradesco S.A.	XX.XXX	XXXX-X	157.007	-	-	-	-	-	157.007
				210.006	-	-	-	-	-	210.006

A

TICKS

- ✓ Examinamos os extratos bancários, sem divergências.
- ⌘ Examinamos conciliação bancária, sem divergências.
- T Recalculado.

NOTA GERAL:

O objetivo deste wp é realizar teste de movimentação das contas bancárias da Companhia.

PONTOS IDENTIFICADOS:

Não identificamos pontos relevantes.

CONCLUSÃO:

Concluímos pela razoabilidade dos saldos.

Figura 03: Mapa resumo das conciliações bancárias.

CONTROLE DE CIRCULARIZAÇÃO - BANCOS

Conta	Descrição	Referência	Saldo em			Respondida		Diferença	Não Respondido
			31.12.2008	1o. Envio	2o. Envio	s/ divergência	c/ divergência		
Contas correntes									
112100	Banco do Brasil S.A.	A 50.1	52.999	30.11.2008	-	52.999	-	-	-
112130	Banco Bradesco S.A.	A 50.2	157.007	30.11.2008	-	157.007	-	-	-
Aplicações financeiras									
112200	Banco do Brasil S.A.	A 50.1	153.427	30.11.2008	-	153.427	-	-	-
112230	Banco Bradesco S.A.	A 50.2	235.780	30.11.2008	-	235.780	-	-	-
	Total circularizado		599.213	100%		210.006	-	-	-
	Demais valores		-	0%					
	Saldo em	31.12.2008	599.213	100%					

TICKS

- ✓ Saldo conforme balancete.
- ⚡ Saldo conforme resposta de circularização.
- T Calculado.

NOTA GERAL:

O objetivo deste wp é realizar o confronto entre as respostas de circularização recebidas e os saldos contábeis das contas bancárias da Companhia.

PONTOS IDENTIFICADOS:

Não identificamos pontos relevantes.

CONCLUSÃO:

Concluímos pela razoabilidade dos saldos.

Figura 04: Controle de circularização das respostas de bancos

Conforme demonstrado na Figura 03, por meio da conciliação dos extratos bancários examinaram-se os saldos mantidos em conta corrente e não foram identificadas divergências. Os riscos de ocorrerem irregularidades nos respectivos saldos contábeis ou na manipulação dos extratos bancários foram mitigados em virtude da circularização da totalidade das instituições financeiras com as quais a Companhia mantém relações na data base de 31 de dezembro de 2008. Para estas, solicitou-se que fornecessem uma relação detalhada das operações da Companhia. Mediante recebimento de 100% das respostas e conciliação com os saldos contábeis, não foram identificadas divergências.

3.2.2 Aplicações financeiras (Referência B)

Os saldos mantidos em aplicações financeiras estão demonstrados na Tabela 03, conforme segue:

Tabela 03: Composição de aplicações financeiras

	31.12.2007	31.12.2008	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
			Débito	Crédito	
Aplicações financeiras					
Banco do Brasil S.A.	101.271	153.427	-	-	153.427
Banco Bradesco S.A.	157.322	235.780	-	-	235.780
	258.593	389.207	-	-	389.207

Os procedimentos aplicados para confirmação dos saldos de aplicações financeiras consistiram na conciliação dos saldos contábeis com os respectivos extratos bancários, conforme a Figura 05.

Cliente: Companhia ABC S.A. CONCILIAÇÃO BANCÁRIA - APLICAÇÕES FINANCEIRAS 31.12.2008				Preparado por: Data:		A.3				
MAPA RESUMO DAS CONCILIAÇÕES BANCÁRIAS - APLICAÇÕES FINANCEIRAS										
Conta Contábil	Instituição Financeira	Conta Corrente	Agência	Saldo Extrato 31.12.2008	Cheques Não Apresentados (-)	Valores não Considerados pela Contabilidade		Valores não Considerados pelo Banco		Saldo Conciliação 31.12.2008
						D (-)	C (+)	D (+)	C (-)	
112200	Banco do Brasil S.A.	XX.XXX	XX	153.427	-	-	-	-	-	153.427
112230	Banco Bradesco S.A.	XX.XXX	XXXX-X	235.780	-	-	-	-	-	235.780
				389.207	-	-	-	-	-	389.207

✓ Examinamos os extratos bancários, sem divergências.
 ⚠ Examinamos conciliação bancária, sem divergências.
 T Recalculado.

NOTA GERAL:
O objetivo deste wp é realizar a conciliação dos extratos bancários com os saldos contábeis das aplicações financeiras.

PONTOS IDENTIFICADOS:
Não identificamos pontos relevantes.

CONCLUSÃO:
Concluímos pela razoabilidade dos saldos.

Figura 05: Mapa resumo das conciliações bancárias – aplicações financeiras

Por meio da conciliação dos extratos bancários, examinaram-se os saldos mantidos em aplicações financeiras. Não foram encontradas divergências nos respectivos saldos contábeis. Também foi efetuada a confirmação dos saldos junto às instituições financeiras conforme demonstrado na Figura 05.

Encerrados os testes na área de Disponibilidades iniciaram-se os procedimentos no grupo de contas a receber de clientes.

3.2.3 Contas a receber de clientes (Referência C)

No exercício de 2008 a Companhia ABC passou a efetuar transações junto ao mercado externo. Abaixo demonstramos a composição do saldo em 31 de dezembro de 2008 e 2007.

Tabela 04: Composição de contas a receber de clientes

	31.12.2007	31.12.2008	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
			Débito	Crédito	
Mercado interno	6.665.563	6.250.540	-	49.000	6.201.540
Mercado externo	-	2.317.384	-	-	2.317.384
(-) Provisão para créditos de liquidação duvidosa	-	-	-	338.577	(338.577)
Total curto prazo	6.665.563	8.567.924	-	387.577	8.180.347
Mercado interno	750.000	954.000	-	-	954.000
Total longo prazo	750.000	954.000	-	-	954.000

Primeiramente, foram conciliados os relatórios provenientes do sistema financeiro com os valores registrados na contabilidade, conforme Figura 06:

Cliente: Companhia ABC S.A. CONCILIAÇÃO CLIENTES 31.12.2008 Em R\$				Preparado por:	C.1
				Data:	
Cliente	Saldo contábil - CP ✓	Saldo contábil - LP ✗	Saldo financeiro ✗	Diferença T	
Mercado interno					
Cliente 1	1.085.642,61	271.000,00	1.356.642,61	-	
Cliente 2	915.077,64	214.174,00	1.129.251,64	-	
Cliente 3	807.793,82	183.150,00	941.943,82	49.000 (a)	
Cliente 4	802.886,45	102.365,00	905.251,45	-	
Cliente 5	749.927,79	87.541,00	837.468,79	-	
Cliente 6	521.112,56	95.770,00	616.882,56	-	
Cliente 7	349.213,50	-	349.213,50	-	
Cliente 8	221.397,54	-	221.397,54	-	
Cliente 9	111.142,80	-	171.972,80	(60.830) (b)	
Cliente 10	186.437,24	-	186.437,24	-	
Cliente 11	96.643,50	-	96.643,50	-	
Cliente 12	56.046,04	-	56.046,04	-	
Cliente 13	48.930,00	-	48.930,00	-	
Cliente 14	27.364,40	-	27.364,40	-	
Cliente 15	22.608,83	-	22.608,83	-	
Cliente 16	5.140,10	-	5.140,10	-	
Outros clientes	243.175,18	-	243.175,18	-	
	6.250.540,00	954.000,00	7.216.370,00	(11.830)	
Mercado externo					
Cliente 17	870.768,54	-	870.768,54	-	
Cliente 18	628.991,64	-	628.991,64	-	
Cliente 19	505.964,71	-	505.964,71	-	
Cliente 20	179.908,29	-	179.908,29	-	
Cliente 21	131.751,02	-	131.751,02	-	
	2.317.384,20	-	2.317.384,20	-	

TICKS

✓ Conforme balancete, sem divergências.

✗ Conforme relatório auxiliar extraído do sistema financeiro.

T Calculado.

NOTAS

(a) Duplicata paga baixado no sistema financeiro e não baixada na contabilidade.

(b) Nota fiscal cancelada.

Figura 06: Conciliação contábil x financeiro – Contas a receber

Mediante a conciliação do relatório auxiliar financeiro com os saldos contábeis identificou-se duas diferenças entre os mesmos. Muito embora tais diferenças não representem valores materiais, recomendou-se à Companhia que efetuasse os ajustes pertinentes à diferença do Cliente 3, uma vez que a diferença do Cliente 9 já havia sido ajustada na contabilidade, necessitando de acertos apenas no sistema financeiro.

Por meio deste exame, identificou-se o risco de divergências nos saldos contábeis em decorrência da possibilidade de inserção de lançamentos manuais no sistema da Companhia em decorrência da ausência de integração dos sistemas financeiro e contábil.

Outro teste realizado foi a análise da concentração da carteira em número reduzido de clientes, conforme demonstrado na Figura 07:

Cliente: Companhia ABC S.A. TESTE DE CONCENTRAÇÃO DA CARTEIRA 31.12.2008 Em R\$		Preparado por: Data:	C.1.1
Cliente	Saldo contábil	% de concentração	
Mercado interno			T
Cliente 1	1.356.642,61	19%	
Cliente 2	1.129.251,64	16%	
Cliente 3	990.943,82	14%	
Cliente 4	905.251,45	13%	
Cliente 5	837.468,79	12%	
Cliente 6	616.882,56	9%	
Cliente 7	349.213,50	5%	
Cliente 8	221.397,54	3%	
Cliente 9	111.142,80	2%	
Cliente 10	186.437,24	3%	
Cliente 11	96.643,50	1%	
Cliente 12	56.046,04	1%	
Cliente 13	48.930,00	1%	
Cliente 14	27.364,40	0%	
Cliente 15	22.608,83	0%	
Cliente 16	5.140,10	0%	
Outros clientes	243.175,18	3%	
	7.204.540,00	100%	
Mercado externo			T
Cliente 17	870.768,54	38%	
Cliente 18	628.991,64	27%	
Cliente 19	505.964,71	22%	
Cliente 20	179.908,29	8%	
Cliente 21	131.751,02	6%	
	2.317.384,20	100%	

TICKS
 ✓ Conforme balancete, sem divergências.
 T Calculado.

OBJETIVO DO WP: Examinar a concentração de vendas para um determinado cliente.

CONCLUSÃO DO WP: Com relação ao mercado interno, não identificamos concentração da carteira em um único cliente. Com relação ao mercado externo, observamos que um único cliente detém 38% do saldo na data-base. Conforme informações obtidas da Administração, tal concentração está relacionada ao ingresso da Companhia no mercado externo, durante o exercício de 2008. Assim, o planejamento da mesma está em expandir sua carteira de clientes externos nos próximos dois anos.

Figura 07: Análise da concentração de clientes

Em relação à concentração da carteira, observou-se que 5 clientes correspondem a 74% da carteira. Portanto, faz-se necessário que a Companhia efetue um acompanhamento da situação financeira destes clientes no intuito de preservar a continuidade de seu próprio negócio. Ressalta-se ainda, a importância de que a Companhia procure constantemente novas regiões de atuação buscando a pulverização da carteira. Tal medida não causa dependência e reduz consideravelmente o risco de que a falência de um ou mais clientes venha a impactar de maneira relevante nos negócios da Companhia.

Outro aspecto a ser considerado na execução dos testes de auditoria é a necessidade de constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa (PCLD), conforme Figura 08:

Cliente: Companhia ABC S.A. ANÁLISE DA PCLD 31.12.2008 Em R\$				Preparado por: Data:		C.2	
Aging list	Mercado interno			Mercado externo			
		T	T	T	T		
Dias	Nº títulos	%	Saldos	Nº títulos	%	Saldos	
0	2.550	74,81%	5.398.211,85	814	98,19	2.275.439,55	
Até 30	219	11,55%	833.375,27	15	1,81	41.944,65	
até 60	54	2,83%	204.260,43	-	-	-	
Até 90	31	1,25%	90.369,77	-	-	-	
Até 180	61	2,29%	165.265,26	-	-	-	
Até 360	64	2,58%	186.310,27	-	-	-	
Até 720	46	1,85%	133.697,74	-	-	-	
720+	104	2,84%	204.879,40	-	-	-	
Totals:	3.129	100%	7.216.370,00	829	100,00	2.317.384,20	
			C			C	
<p>OBJETIVO DO WP: Efetuar o aging list dos títulos a receber e analisar a necessidade de constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa de acordo com o vencimento.</p> <p>PONTOS IDENTIFICADOS: A Companhia não mantém provisão para devedores duvidosos. Recomendamos provisionar, no mínimo, os títulos em atraso por mais de 360 dias.</p> <p>TICKS ✓ Conforme balancete, sem divergências. T Calculado.</p>							

Figura 08: Aging list do contas a receber

Conforme demonstrado, o risco do ativo apresentar-se superavaliado em decorrência do não provisionamento de títulos sem expectativa de recebimento é mitigado por meio da realização do *aging list*.

Observou-se, portanto, que não é prática da Companhia ABC constituir provisão para os créditos de liquidação duvidosa. Conforme análise das contas a receber identificou-se o montante de R\$ 338.577 em atraso por mais de 360 dias. Portanto, muito embora possa haver outros critérios para avaliação dos recebíveis, até que a Companhia implemente medidas de acompanhamento do adimplemento, a provisão será constituída para os títulos vencidos por período superior a 360 dias. Recomendou-se o provisionamento no montante identificado no teste.

Por conseguinte, avaliaram-se os cálculos pertinentes à variação cambial dos clientes do mercado internacional. Demonstra-se na Figura 09 o cliente no qual se identificaram divergências.

Cliente: Companhia ABC S.A.
CÁLCULO DA VARIAÇÃO CAMBIAL
31.12.2008
Em R\$

Preparado por:
 Data:

C.3

Cliente	Nota fiscal	Moeda	Data emissão	Valor original em US\$	Valor original em R\$	Valor original em R\$ - 31.12.2008	Variação cambial
						2,3362	
Cliente 17	200.001	USD	12/09/08	51.205,82	91.678,90	119.627,04	27.948,14
	200.002	USD	15/09/08	44.409,54	80.456,76	103.749,56	23.292,80
	200.003	USD	30/09/08	32.588,71	62.358,50	76.133,75	13.775,25
	200.004	USD	24/09/08	35.679,44	65.782,18	83.354,30	17.572,12
	200.005	USD	06/10/08	25.567,65	47.139,08	59.731,15	12.592,07
	200.006	USD	07/10/08	12.778,58	27.807,47	29.853,32	2.045,85
	200.012	USD	07/11/08	38.399,44	82.962,00	89.708,78	6.746,78
	200.013	USD	10/11/08	35.391,43	75.479,30	82.681,46	7.202,16
	200.014	USD	04/12/08	13.251,89	32.993,24	30.959,07	(2.034,17)
	200.015	USD	08/12/08	18.387,48	45.382,13	42.956,82	(2.425,31)
	200.016	USD	08/12/08	28.546,47	70.455,55	66.690,27	(3.765,28)
	200.017	USD	11/12/08	30.408,92	71.123,43	71.041,33	(82,10)
	200.018	USD	15/12/08	32.191,09	76.234,94	75.204,83	(1.030,11)
	200.019	USD	15/12/08	17.276,86	40.915,06	40.362,20	(552,86)
					<u>870.768,54</u>	<u>972.053,88</u>	<u>101.285,34</u>

Total a ser lançado no resultado em 31.12.2008 **(!)**: 101.285,34

OBJETIVO DO WP:

Reclacular a variação cambial para o cliente 1, visto que o funcionário responsável pelos cálculos deixou de efetuar os referidos cálculos desde o início do faturamento para este cliente .

PONTOS IDENTIFICADOS:

Em virtude de ter iniciado as transações com o mercado externo somente no exercício de 2008, o sistema da Companhia não está parametrizado para efetuar os cálculos correspondentes à variação cambial. Dessa forma, os mesmos são realizados manualmente pelo funcionário do financeiro e não são revisados por profissional independente. Em relação ao Clinte 1, nunca havia sido calculada a variação cambial

Figura 09: Recálculo da variação cambial

Identificou-se que, em decorrência de falha no sistema e ausência de conciliação formal da contabilidade, não foi calculada a variação cambial do Cliente 17 desde que a Companhia iniciou suas operações com o mercado externo. Assim, mediante os exames, apurou-se a necessidade de ajuste relativo à variação cambial, com contrapartida no resultado, no montante de R\$ 101.285. Por meio deste teste, mitigou-se o risco da Companhia não contabilizar a variação cambial, registrando-a pelo regime de caixa ou ainda, deixando de registrá-la.

Por último, como procedimento obrigatório de auditoria, foram circularizados os saldos dos 3 maiores clientes da Companhia. Na carta de circularização remetida aos clientes foi solicitado que respondessem diretamente à auditoria os saldos devidos à Companhia ABC. As respostas recebidas foram conciliadas e estão demonstradas na Figura 10.

Cliente: Companhia ABC S.A. CONTROLE DE CIRCULARIZAÇÃO CLIENTES 31.12.2008 Em R\$		Preparado por: Data:		C.50				
MAPA DE CIRCULARIZAÇÃO - CLIENTES (R\$)								
Cliente	Referência	Saldo em 31/12/08	1o. Envio	2o. Envio	Respondida		Não Respondido	Teste Alternativo
					s/ divergência	c/ divergência		
✓ Cliente 1	C.51	1.356.642,61	15.01.2009		1.356.642,61	0,00	0,00	0,00
Cliente 2	C.52	1.129.251,64	15.01.2009		1.129.251,64	0,00	0,00	0,00
Cliente 17	C.53	870.768,54	15.01.2009		870.768,54	0,00	0,00	0,00
Total circularizado		<u>3.356.662,79</u>	39%		<u>3.356.662,79</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Demais valores		<u>5.150.431,51</u>	61%		<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Saldo em 31.12.2008		<u>8.507.094,30</u>	100%		<u>100%</u>	<u>0%</u>	<u>0%</u>	<u>0%</u>

OBJETIVO DO WP: Confrontar o saldo contábil e saldo da resposta de circularização a fim de verificar a razoabilidade do saldo apresentado em 31.12.2008; identificar nossos testes alternativos para os casos que não recebemos resposta.

PONTOS IDENTIFICADOS: Não identificamos pontos relevantes a serem mencionados.

Figura 10: Mapa de circularização de clientes

Conforme evidenciado na Figura 10 não se identificou divergência entre os saldos contabilizados e as respostas encaminhadas pelos clientes. Dessa forma não foram necessários procedimentos alternativos de auditoria para validação dos saldos de clientes. O recebimento de uma resposta independente dos sistemas da Companhia denota segurança na contabilização do contas a receber da mesma e mitiga o risco de

que a rubrica de clientes contenha erros relevantes ou seja objeto de manipulação por parte da administração.

Efetuada os exames nas contas a receber de clientes, passou-se para o exame da rubrica de estoques.

3.2.4 Estoques (Referência D)

Os saldos em estoques, na data-base 31 de dezembro de 2008 e 2007 são demonstrados conforme a Tabela 05:

Tabela 05: Composição de estoques

	31.12.2007	31.12.2008	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
			Débito	Crédito	
Produtos acabados	2.011.442	2.597.321	-	(403)	2.597.724
Matérias-primas	564.182	1.158.505	94.446	-	1.252.951
Estoque em poder de terceiros	459.767	510.624	-	-	510.624
	3.035.391	4.266.450	94.446	(403)	4.361.299

Os procedimentos aplicados para validação dos saldos demonstrados acima incluíram o acompanhamento do inventário geral realizado pela Companhia ABC.

A movimentação dos estoques – considerando produtos acabados e matérias primas – foi encerrada no dia 19 de dezembro de 2008. A equipe de auditoria acompanhou as contagens no dia 20 de dezembro de 2008. Neste exercício, por solicitação da auditoria, foi a primeira vez que a Companhia realizou inventário de 100% dos estoques, no fechamento das demonstrações contábeis. Anteriormente, eram realizados apenas inventários periódicos, dos produtos acabados e matérias primas consideradas mais relevantes.

O resultado do inventário está demonstrado na Figura 11:

Composição dos Estoques							Estoque pós Inventário
Depósito	Valor Estoque	% Contado	Valor Contado	Ajustes p/ (-)	Ajustes p/ (+)	Impacto no Resultado	
1010	218.539,43	100%	218.539,43	5.328,45	27.458,31	22.129,86	240.669,29
1002	764.695,61	100%	764.695,61	11.247,03	19.666,05	8.419,02	773.114,63
1003	343.064,96	100%	343.064,96	42.312,48	29.488,96	(12.823,52)	330.241,44
1008	428.777,57	100%	428.777,57	-	61.718,66	61.718,66	490.496,23
1005	197.849,17	100%	197.849,17	6.662,58	981,74	(5.680,84)	192.168,33
1001	92.879,99	100%	92.879,99	-	-	-	92.879,99
1004	623.501,36	100%	623.501,36	45.808,39	60.997,15	15.188,76	638.690,12
1006	530.101,66	100%	530.101,66	27.543,45	26.686,05	(857,40)	529.244,26
1013	303.325,90	100%	303.325,90	13.733,60	20.084,90	6.351,30	309.677,20
2000	253.090,35	100%	253.090,35	402,63	-	(402,63)	252.687,72
Total	3.755.826,00	100%	3.755.826,00	153.038,61	247.081,82	94.043,21	3.849.869,21

Figura 11: Resultado da contagem de estoques

Após concluída a contagem, conforme Figura 11, apurou-se a diferença líquida de R\$ 94.043 entre o estoque contabilizado e o estoque físico. Muito embora a diferença não tenha sido material para fins de auditoria, recomendou-se o ajuste da mesma. A contagem física permite à auditoria a conclusão eficaz quanto à existência física dos estoques. Os riscos relacionados à valorização dos mesmos são mitigados em trabalhos específicos de controle interno no ciclo de custos e estoques, não contemplados neste estudo de caso.

Outro procedimento efetuado nesta rubrica, foi a conciliação dos relatórios de estoques na data-base 31 de dezembro de 2008 com os saldos contábeis, conforme Figura 12:

Cliente: Companhia ABC S.A. CONCILIAÇÃO ESTOQUES 31.12.2008 Em R\$			Preparado por: Data:	D.1
<u>Conta</u>	<u>Descrição</u>	<u>Saldo contábil</u>	<u>Saldo auxiliar</u>	<u>Diferença</u>
		I	II	T III = I - II
1.1.4.01.0001	Produtos acabados	2.597.321,00	2.597.321,00	-
1.1.4.03.0001	Matéria Prima	1.158.505,00	1.158.505,00	-
1.1.4.04.0007	Estoque em poder de terceiros	510.624,00	510.624,00	-
	Total	4.266.450,00	4.266.450,00	-
		C		
	✓ Conforme balancete, sem divergências. ✗ Saldo relatórios auxiliares. T Calculado.			
OBJETIVO WP: Efetuar a conciliação dos estoques com os controles auxiliares.				
PONTOS IDENTIFICADOS: Não identificamos pontos relevantes.				
CONCLUSÃO: Com base nos procedimentos adotados concluímos pela razoabilidade dos saldos.				

Figura 12: Conciliação dos saldos de estoques

Não foram identificadas diferenças na aplicação do procedimento acima. Os riscos de divergências entre o sistema de custos e a contabilidade foram mitigados por meio deste teste.

Por último, procedeu-se à conciliação das respostas de circularização recebidas dos possuidores de estoques da Companhia ABC, na data base das demonstrações auditadas, conforme Figura 13:

Cliente: Companhia ABC S.A. CONTROLE DE CIRCULARIZAÇÃO ESTOQUES EM PODER DE TERCEIROS 31.12.2008 Em R\$				Preparado por: Data:		D.50		
MAPA DE CIRCULARIZAÇÃO - ESTOQUES EM PODER DE TERCEIROS (R\$)								
Cliente	Referência	Saldo em 31/12/08	1o. Envio	2o. Envio	Respondida		Não Respondido	Teste Alternativo
					s/ divergência	c/ divergência		
A	D.51	115.612,60	15.01.2009		115.912,60		(300,00)	M
B	D.52	395.011,40	15.01.2009		395.011,40		-	
Total circularizado		510.624,00	100%		510.924,00	0,00	-300,00	0,00
Demais valores		-	0%		100%	0%	0%	0%
Saldo em 31.12.2008		510.624,00	100%					
✓	Conforme balancete.							
SB	Conforme resposta de circularização.							
M	Imaterial para maiores análises.							
OBJETIVO DO WP: Confrontar o saldo contábil e saldo da resposta de circularização a fim de verificar a razoabilidade do saldo de estoques em poder de terceiros apresentado em 31.12.2008; realizar testes alternativos para os casos que não recebemos resposta.								
PONTOS IDENTIFICADOS: Não identificamos pontos relevantes a serem mencionados.								

Figura 13: Mapa de circularização de estoques em poder de terceiros

Mediante o recebimento de 100% das respostas de circularização, e conforme diferença imaterial de R\$ 300,00 identificada, não foram necessários testes adicionais na rubrica de estoques em poder de terceiros. O risco de que as demonstrações contenham valores fictícios contabilizados como estoque em poder de terceiros foram mitigados por meio desta circularização.

Na sequência iniciamos os testes nos impostos a recuperar.

3.2.5 Impostos a recuperar (Referência E)

Os saldos de impostos a recuperar, na data-base 31 de dezembro de 2008 e 2007 são demonstrados conforme a Tabela 06:

Tabela 06: Composição de impostos a recuperar.

	31.12.2007	31.12.2008	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
			Débito	Crédito	
IRRF sobre aplicações financeiras	48.350	25.218	-	-	25.218
ICMS a recuperar	84.720	-	-	-	-
PIS a recuperar	40.000	-	-	-	-
COFINS a recuperar	41.050	-	-	-	-
	214.120	25.218	-	-	25.218

Os procedimentos aplicados para validação dos saldos demonstrados acima foram iniciados com a conciliação entre o saldo contábil e o relatório auxiliar proveniente da área tributária da Companhia ABC.

Cliente: Companhia ABC S.A. CONCILIAÇÃO IMPOSTOS A RECUPERAR 31.12.2008 Em R\$		Preparado por:		E.1
		Data:		
Conta	Descrição	Saldo contábil	Saldo auxiliar	Diferença
✓	✓	I	II	T III = I - II
1.1.5.01.0001	IRRF sobre aplicações financeiras	25.218,00	25.218,00	-
1.1.5.01.0002	ICMS a recuperar	-	-	-
1.1.5.01.0003	PIS a recuperar	-	-	-
1.1.5.01.0004	COFINS a recuperar	-	-	-
Total		25.218,00	25.218,00	-
		E		

✓ Conforme balancete, sem divergências.
 ✗ Saldo relatórios auxiliares.
 T Calculado.

OBJETIVO WP:
Efetuar a conciliação dos impostos a recuperar com os controles auxiliares.

PONTOS IDENTIFICADOS:
Não identificamos pontos relevantes.

CONCLUSÃO:
Com base nos procedimentos adotados concluímos pela razoabilidade dos saldos.

Figura 14: Conciliação dos saldos de impostos a recuperar

Mediante a ausência de divergências, examinamos os extratos bancários para confirmação dos valores de Imposto de renda retido na fonte a recuperar, conforme Figura 15:

Cliente: Companhia ABC S.A. IMPOSTOS A RECUPERAR 31.12.2008 Em R\$		Preparado por: Data:	E.1.1
Descrição	dez-08		
<u>IR Extrato em 12/2008</u>	<u>25.218</u>	G	
Total	25.218	T	
<u>IR Balancete</u>	<u>25.218</u>	CS	
<u>Diferença</u>	<u>-</u>	T	
G	Examinamos o extrato de resgate de aplicação financeira atentando para data, valor, entidade e competência.		
T	Somado.		
CS	Conforme balancete.		
<p>OBJETIVO WP: Confrontar o valor do IR sobre o resgate das aplicações financeiras nos respectivos meses com o extrato de resgate das aplicações e com as movimentações do balancete.</p> <p>PONTOS IDENTIFICADOS: Não identificamos pontos relevantes.</p> <p>CONCLUSÃO: Com base nos procedimentos adotados concluímos pela razoabilidade dos saldos.</p>			

Figura 15: Exame do IRRF sobre aplicações financeiras

Em virtude desta rubrica não apresentar movimentação e saldo relevantes para a auditoria, não foram realizados mais exames. Partiu-se então para os testes em despesas antecipadas.

3.2.6 Despesas antecipadas (Referência F)

Os saldos de despesas antecipadas, na data-base 31 de dezembro de 2008 e 2007 são demonstrados conforme a Tabela 07:

Tabela 07: Composição de despesas antecipadas

	31.12.2007	31.12.2008	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
			Débito	Crédito	
Seguros	8.567	7.232	-	-	7.232
Assinaturas de jornais e revistas	1.987	-	-	-	-
	10.554	7.232	-	-	7.232

Cliente: Companhia ABC S.A.
 COBERTURAS
 DATA-BASE: 31.12.2008
 (em R\$)

Preparado por:
 Data:

F.1.1

Locais/ Objetos Segurados

Objeto	Nr. da apólice	Seguradora	Vigência	Prêmio total	IOF	Prêmio a Apropriar
1 Sede - Fábrica	80026714	Marítima Seguros	23.08.2008 a 23.08.2009	6.554	448	6.105
2 Veículos	1984	Bradesco Seguros	15.10.2008 a 15.10.2009	1.281	31	1.250
3 Escritório	2132	Bradesco Seguros	29.12.2008 a 29.12.2009	1.988	33	1.954
Total				9.823	513	9.310

Incêncio/ Raio/Explosão	Danos Elétricos	Vidros/ Anúnc. luminosos	Roubo/Furto	Pagamento de aluguel	Equipamentos eletrônicos	Total	
1 {a} 7.000.000	{a} 550.000	{a} 50.000	{a} 350.000	{a} 220.000	{a} 1.000.000	{a} 9.170.000	
Incêncio/ Raio/Explosão	Danos Elétricos	Vendaval/ Fumaça	Despesas com Aluguel	Roubo/Furto	Equipamentos eletrônicos	RC - Operações	Total
2 {a} 150.000	{a} 15.000	{a} 10.000	15.000	15.000	7.500	15.000	{a} 227.500
Incêncio/ Raio/Explosão	Danos Elétricos	Vendaval/ Fumaça	Despesas com Aluguel	Roubo/Furto	Equipamentos eletrônicos	RC - Operações	Total
3 {a} 100.000	{a} 10.000	{a} 10.000	7.500	15.000	7.500	10.000	{a} 160.000

- ✓ Conforme apólice de seguro.
- T Calculado.
- M Imaterial para maiores análises.

OBJETIVO WP:
 Examinar as coberturas de seguros.

PONTOS IDENTIFICADOS:
 Não identificamos pontos relevantes.

Figura 17: Exame das coberturas de seguros

Identificou-se que é prática da Companhia contratar seguros para a sede, os veículos e o escritório de vendas localizado na cidade de São Paulo. As coberturas foram consideradas suficientes para cobrir eventuais riscos de sinistros.

A seguir, demonstram-se os testes no grupo de outras contas a receber.

3.2.7 Outras contas a receber (Referência G)

As outras contas a receber são compostas pelos adiantamentos a fornecedores bem como pelas importações em andamento. Os saldos contábeis dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2008 e 2007 estão demonstrados na Tabela 08:

Tabela 08: Composição de outras contas a receber

	31.12.2007	31.12.2008	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
			Débito	Crédito	
Adiantamentos a fornecedores	754.328	515.000	-	-	515.000
Importações em andamento	254.040	390.239	-	-	390.239
	1.008.368	905.239	-	-	905.239

Para validação dos saldos contábeis examinou-se a documentação suporte aos adiantamentos de fornecedores e das importações em andamento, conforme Figura 18 e 19:

Cliente: Companhia ABC S.A.
ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES
 DATA-BASE: 31.12.2008
 (em R\$)

Preparado por:
 Data:

G.1

Documento	Fornec	Emissão	Dt Vcto	VI Original	Valor Saldo	
824	38712	25/04/2008	25/04/2008	29.000,00	18.824,45	
274154	10114	03/09/2008	03/09/2008	20.465,93	20.465,93	
4111	11523	30/09/2008	30/09/2008	47.317,21	13.617,52	
3000	39156	21/10/2008	21/10/2008	353.000,00	353.000,00	✘ ʘ
2000	39156	11/11/2008	11/11/2008	53.309,32	53.309,32	✘ ʘ
80	38419	14/11/2008	14/11/2008	25.576,00	15.576,00	
600	39400	18/11/2008	18/11/2008	80.224,63	40.206,78	✘ ʘ
				608.893,09	515.000,00	100%
					G	
				Total testado	446.516,10	87%
				Total não testado	68.483,90	13%

✓ Conforme relatório do sistema financeiro.
 ✘ Examinamos a documentação suporte atentando para Entidade, competência e valor, sem divergências.
 ʘ Examinamos os pagamentos, sem divergências.

OBJETIVO WP: Examinar a documentação suporte aos adiantamentos a fornecedores, atentando para valores lançados há muito tempo na rubrica e ainda, para lançamentos de outra natureza.

PONTOS IDENTIFICADOS: Não identificamos pontos relevantes. O adiantamento realizado em abril/2008 refere-se à devolução de matéria prima ao fornecedor. Em virtude de não terem sido efetuadas novas compras com o mesmo desde a época, não foi possível a utilização do crédito.

CONCLUSÃO: Com base nos procedimentos adotados concluímos pela razoabilidade dos saldos.

Figura 18: Exame dos adiantamentos a fornecedores

Cliente: Companhia ABC S.A.
IMPORTAÇÕES EM ANDAMENTO
 DATA-BASE: 31.12.2008
 (em R\$)

Preparado por:
 Data:

G.2

Documento	Fornec	Emissão	Dt Vcto	VI Original	Valor Saldo	
227006	11342	05/11/2008	05/12/2008	182.000,00	252.000,00	✘ ʘ
141608	9027	12/11/2008	27/12/2008	82.847,21	102.847,21	✘ ʘ
4111	39400	21/10/2008	15/11/2008	80.224,63	35.391,79	✘ ʘ
				345.071,84	390.239,00	100%
					G	
				Total testado	390.239,00	100%
				Total não testado	-	0%

✓ Conforme relatório do sistema financeiro.
 ✘ Examinamos a documentação suporte atentando para Entidade, competência e valor, sem divergências.
 ʘ Examinamos os pagamentos, sem divergências.

OBJETIVO WP: Examinar a documentação suporte às importações em andamento atentando para saldos antigos na rubrica e ainda, para lançamentos de natureza indevida.

PONTOS IDENTIFICADOS: Não identificamos pontos relevantes.

CONCLUSÃO: Com base nos procedimentos adotados concluímos pela razoabilidade dos saldos.

Figura 19: Exame das importações em andamento

Por meio da análise documental, mitigou-se o risco de que o saldo dos adiantamentos a fornecedores e das importações em andamento contivessem valores lançados há muito tempo nas respectivas rubricas sem a expectativa de realização.

Na sequência, foram analisados os saldos contabilizados no imobilizado.

3.2.8 Imobilizado (Referência H)

Os saldos contábeis dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2008 e 2007 estão demonstrados na Tabela 09:

Tabela 09: Imobilizado

	Taxa anual de depreciação	Total líquido	Custo	Depreciação	Total líquido	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
		31.12.2007		acumulada	31.12.2008	Débito	Crédito	
Terrenos		459.480	459.480	-	459.480	-	-	459.480
Edificações	4%	1.000.814	3.933.395	(3.047.486)	885.909	-	-	885.909
Máquinas e equipamentos	10%	5.618.263	16.444.637	(11.223.835)	5.220.802	-	-	5.220.802
Ferramentas e dispositivos	10%	3.385.312	10.415.137	(7.441.635)	2.973.502	-	-	2.973.502
Móveis e utensílios	10%	388.892	1.174.551	(758.107)	416.444	-	-	416.444
Equipamentos de informática	20%	294.322	1.783.264	(1.441.262)	342.002	229.992	-	571.994
Veículos	20%	66.040	80.859	(48.454)	32.405	-	-	32.405
Softwares	20%	443.867	1.922.348	(1.469.148)	453.200	-	453.200	-
Instalações	10%	47.822	1.007.349	(989.384)	17.965	-	-	17.965
Total		11.704.812	37.221.020	(26.419.311)	10.801.709	229.992	453.200	10.578.500

Os procedimentos de auditoria aplicados no ativo imobilizado compreenderam a conciliação do saldo contábil com relatório patrimonial e recálculo global da depreciação, os quais estão demonstrados na Figura 20, e ainda, a análise documental de adições e baixas realizadas no exercício de 2008, conforme Figura 21 e 22.

Tabela 1: Adições e Baixas

Grupo	Descrição	Ref.	I		II				Saldo em 31.12.08	Saldo Contábil 31.12.08	Diferença	
			Saldo em 31.12.07	Bens 100% Depreciados	1º Semestre		2º Semestre				Cálculo x Contábil	
					Adições	Baixas	Adições	Baixas				
1.000	Terrenos		✓ 459.480,31	∞ -	∞	∞	∞	∞	T 459.480,31	✓ 459.480,31	T 0%	T -
1.100	Construções		3.933.395,36	1.085.891,28					3.933.395,36	3.933.395,36	0%	-
10.000	Máquinas e Equipamentos		16.859.338,33	9.579.409,86	122.607,52	(397.788,54)	203.787,41	(25.630,65)	16.762.314,07	16.762.314,07	0%	-
20.000	Ferramentas e Dispositivos		9.822.935,26	4.902.025,77	364.335,17	(502,86)	132.167,03	(12.880,80)	10.306.053,80	10.306.053,80	0%	-
23.000	Veículos		241.858,99	33.436,48		(161.000,00)	-	-	80.858,99	80.858,99	0%	-
30.000	Móveis e Utensílios		1.080.944,93	416.504,25	49.945,01	(4.618,43)	40.319,71	-	1.166.591,22	1.166.591,22	0%	-
30.300	Equipamentos de Informática		1.594.553,29	1.136.593,19	52.837,67	-	133.914,40	-	1.781.305,36	1.781.305,36	0%	-
31.010	Software		1.685.280,76	1.159.994,74	213.869,65	-	23.197,76	-	1.922.348,17	1.922.348,17	0%	-
35.000	Instalações		1.008.624,02	870.112,42	2.621,00	(3.859,67)	-	(36,82)	1.007.348,53	1.007.348,53	0%	-
Total		H	36.686.411,25	19.183.967,99	806.216,02	(567.769,50)	533.386,31	(38.548,27)	37.419.695,81	37.419.695,81	0%	-

Total das Adições: 1.339.602,33 H-1.1

Σ (1)

Total das Baixas/Transferências: (606.317,77)

Σ (2)

Tabela 2: Cálculo da Depreciação

Descrição	TAXA	III		IV = (II) * III				V = IV + VII		VI		V-VI	
		Saldo em 31.12.07	Depreciação do saldo	1º Semestre		2º Semestre		Saldo em 31.12.08	Saldo Contábil 31.12.2008	Diferença			
				Adições	Baixas	Adições	Baixas			Cálculo x Contábil			
Construções	4%	✓ 2.932.581	T 104.408,48	T -	T -	T -	T -	T 3.036.989,52	✓ 3.037.993,95	T 0%	T (1.004,43)		
Máquinas e Equipamentos	10%	11.241.075	667.326,78	10.268,16	(394.956,25)	6.435,44	(25.630,65)	11.504.518,79	11.481.680,69	0%	22.838,10		
Ferramentas e Dispositivos	20%	6.437.623	902.166,74	56.475,52	(427,41)	5.242,67	(12.880,80)	7.388.200,08	7.423.657,32	0%	(35.457,24)		
Veículos	20%	175.819	38.210,79	-	(144.899,95)	-	-	69.129,90	47.663,24	-31%	21.466,66		
Móveis e Utensílios	10%	692.053	60.907,06	3.579,60	(4.618,43)	1.234,74	-	753.155,95	753.812,64	0%	(656,69)		
Equipamentos de Informática	20%	1.300.231	83.959,35	10.622,79	-	4.853,14	-	1.399.666,30	1.430.729,14	2%	(31.062,84)		
Software	20%	1.241.414	96.302,44	29.855,78	-	1.047,88	-	1.368.619,94	1.456.701,62	6%	(88.081,68)		
Instalações	10%	960.802	12.696,90	305,61	(3.859,67)	-	(36,82)	969.907,97	987.896,53	2%	(17.988,56)		
Total		H 24.981.598,57	(3) 1.965.978,54	(3) 111.107,46	(3) (548.761,71)	(3) 18.813,86	(3) (38.548,27)	Ⓛ 26.490.188,45	Ⓛ 26.620.135,13	0%	(129.946,68) M		

Total depreciação: 2.095.899,86 VII

Σ (3)

Tie-in

Depreciação calculada auditoria	26.490.188,45	Ⓛ
Depreciação Companhia	26.620.135,13	Ⓛ

Tie-in - Resultado

Depreciação lançada no resultado	2.098.415,29	31
Calculado auditoria	2.095.899,86	Σ (3)

Tie-in (referência)

Custo original	37.419.696	Ⓛ
Depreciação acumulada	(26.620.135)	Ⓛ

Diferença

	<u>(129.946,68)</u>	M
--	---------------------	----------

Total depreciação

	<u>2.515</u>	M
--	--------------	----------

Liquido Imobilizado

	<u>10.799.561</u>	U
--	-------------------	----------

- ✓ Conforme balancete, sem divergências.
- ∞ Conforme relatório do sistema patrimonial.
- ∞ Conforme relatório de bens 100% depreciados.
- T Calculado.
- M Imaterial para maiores análises.

OBJETIVO DO WP:

Conciliar os saldos contábeis do Ativo Imobilizado com as adições e baixas constantes no relatório patrimonial, bem como efetuar o recálculo global da depreciação do exercício de 2008.

PONTOS IDENTIFICADOS:

Não identificamos pontos relevantes a serem mencionados. As diferenças apontadas são imateriais e decorrem do cálculo global e não pró rata dia.

Figura 20: Movimentação do imobilizado e recálculo global da depreciação

Cliente: Companhia ABC S.A.
TESTE DE ADIÇÕES
DATA-BASE: 31.12.2008
 Em R\$

Preparado por:
 Data:

H.1.1

Nº bem	Grupo	Data Incorpor.	Denominação do imobilizado	Depreciação até 12/2008	Valor Aquisição	Valor Aquisição	Diferença	NF	Data Emissão	Data Pgto
₤	₤	₤	₤	₤	₤	₤	T			✓
102920	20000	19/02/2008	Dispositivo controle 3,26 ref 1.001.7847 aplicação	(326,82)	1.960,92	1.960,92	-	61119	13/02/2008	17/03/2008
122228	30000	08/09/2008	Bancada 100x80 regulagem de altura até 105x85	(12,50)	500,00	500,00	-	433	28/08/2008	29/09/2008
122207	30000	08/08/2008	Painel divisório revestido em tecido - preto	(13,04)	391,26	391,26	-	58	06/08/2008	05/09/2008
122246	30000	26/09/2008	Purificador de água soft everest modelo plus	-	-	845,00	(845,00)	397	24/11/2008	
102398	20000	12/11/2008	Coquilha da Alemanha aplicação	(75,00)	4.500,00	4.500,00	-	432	29/10/2008	14/11/2008
102988	20000	05/05/2008	Dispositivo giga de teste ref 1.006.5164 suctora	(97,53)	836,00	836,00	-	562	30/04/2008	28/05/2008
220805	30300	29/04/2008	Estação de trabalho dell precision t3400 serie	(723,62)	6.202,46	6.202,46	-	390139	07/04/2008	
220872	30300	03/10/2008	Impressora ethernet enhanced	(36,95)	1.108,66	1.108,66	-	28091	13/08/2008	10/10/2008
122198	30000	20/06/2008	Telefone modelo ip enterprise 2010 04 linha sip	(5,32)	493,24	493,24	-	17291	29/05/2008	23/06/2008
220883	30300	06/10/2008	Monitor Dell 17 polegadas e178w, widescreen vostro	(18,35)	550,63	550,63	-	647560	24/09/2008	24/10/2008
122142	30000	22/01/2008	Carrinho p/ transporte peças 1,55a x 1,09c x 71l	(70,34)	767,25	762,30	4,95	44663	17/01/2008	28/01/2008
102984	20000	24/03/2008	Variac modelo vb 5380 380 v 1.6 serie b3805	-	1.155,81	1.155,81	-	21115	17/03/2008	15/08/2008
220804	30300	26/03/2008	Monitor lcd 20 marca serie nr ohf7307426282c3h5l	(137,21)	914,76	914,76	-	342806	06/03/2008	
122144	30000	22/01/2008	Carrinho p/ transporte peças 1,55a x 1,09c x 71l	(70,34)	767,25	762,30	4,95	44663	17/01/2008	15/08/2008
				(1.587,02)	20.148,24	20.983,34	2%	Total Testado		
						1.318.618,85	98%	Total não Testado		
						1.339.602,19	100%	Total Geral		
						H				

TICKS

- ₤ Conforme relatório patrimonial das adições ocorridas no exercício de 2008.
- ✕ Examinamos nota fiscal atentando para Entidade, competência e valor, sem divergências.
- ✓ Examinamos pagamento, sem divergências.

NOTAS

- (a) O bem foi incorporado no Patrimônio antes de chegar a NF, por isso não constava o valor de aquisição nem a depreciação no relatório do Imobilizado

Objetivo: Testar as aquisições realizadas pela empresa no período de 01.01.2008 a 31.12.2008.

Base de Seleção: Relatórios de adições de imobilizado até 31.12.2008.

Critério de seleção: Selecionamos 14 aquisições aleatoriamente.

Conclusão: Concluímos como satisfatório o teste de adições visto que os valores adicionados ao imobilizado não apresentam divergência e foram lançados dentro do período de competência.

Figura 21: Teste de adições do imobilizado

Cliente: Companhia ABC S.A.
 TESTE DE BAIXAS
 DATA-BASE: 31.12.2008
 Em R\$

Preparado por:
 Data:

H.1.2

Nº bem	Data Incorpor.	Data descarte	NF	Denominação do imobilizado	Baixa	Receita baixa	Custo baixa	Valor residual	Ganho	Motivo da Baixa
110002	31.10.2003	23.04.2008	258694	Automóvel BMW modelo 325 i/a cor prata titanium	161.000,00	65.000,00	0,00	16.100,05	48.899,95	Alta km/custo manutenção
50329	04.06.1980	19.06.2008	262974	Fresa ferramenteira s blanes mod FF 680	125.742,22	9.222,02	0,00	0,00	9.222,02	
50499	31.01.1990	19.06.2008	262974	Prensa viradeira hidráulica 25/12	154.537,17	11.333,87	0,00	0,00	11.333,87	
Total Testado					441.279,39	73%				
Total não Testado					165.038,38	27%				
Total Geral					606.317,77	100%				

Objetivo: Testar as baixas realizadas pela empresa no período de 01.01.2008 a 31.11.2008.

Base de Seleção: Relatórios de baixas de imobilizado até 31.12.2008.

Critério de seleção: Seleccionamos as três baixas mais relevantes do período.

Conclusão: Concluímos como satisfatório o teste de baixas visto que os valores baixados do imobilizado não apresentam divergência e estão dentro do período de competência.

Figura 22: Teste de baixas do imobilizado.

Com base nos testes aplicados na Figura 20 mitigaram-se os riscos de que movimentações no sistema patrimonial não estivessem contempladas nos saldos contábeis. Conforme testes de adições e baixas do imobilizado, demonstrados nas Figuras 21 e 22, não foram encontradas divergências quanto aos lançamentos efetuados. Ressalta-se ainda, que a Companhia inventariou e chapeou, no mês de novembro de 2008, todos os bens pertencentes ao seu Ativo Imobilizado.

Adicionalmente, foi analisada a necessidade de adequação dos registros do imobilizado à Lei 11.638/07 em decorrência das alterações introduzidas pela mesma. Dessa forma, identificou-se a necessidade de reclassificação dos valores contabilizados a título de Software, para o Intangível conforme preceitua o CPC 04 – Intangíveis:

[...] um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. **Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.**[Grifo nosso]

Portanto, uma vez que os softwares contabilizados pela Companhia se adéquam ao disposto no referido CPC, sugerimos a reclassificação do montante de R\$ 453.200 do ativo imobilizado para o ativo intangível.

3.2.9 Empréstimos e financiamentos (Referência AA)

Os saldos de empréstimos e financiamentos são apresentados na Tabela 10.

Tabela 10: Composição de empréstimos e financiamentos

	31.12.2007			31.12.2008			Ajustes propostos		Saldo após ajustes
	Circulante	Não Circulante	Total	Circulante	Não Circulante	Total	Débito	Crédito	
Banco do Brasil	2.607.341	1.622.832	4.230.173	1.143.189	1.150.452	2.293.641	-	-	2.293.641
Banco Bradesco	1.062.280	-	1.062.280	1.375.351	-	1.375.351	-	-	1.375.351
Leasing a pagar	-	-	-	-	-	-	-	264.612	264.612
(-) Encargos a transcorrer - leasing	-	-	-	-	-	-	(34.620)	-	(34.620)
Total	3.669.621	1.622.832	5.292.453	2.518.540	1.150.452	3.668.992	(34.620)	264.612	3.898.984

As modalidades dos empréstimos e financiamentos, bem como os prazos, condições e garantias estão expressas na Tabela 11 abaixo:

Tabela 11: Características dos empréstimos e financiamentos

Informações Instituição	Modalidade	Nº Contrato	Limite em		Juros	Vencimento	Garantia
			R\$ mil	Taxa			
Banco do Brasil	Conta Garantida	229.200.109	500.000	100% CDI 12,15% a.a.	Prefixado	18.10.2009	4 e 2
Banco do Brasil	Capital de Giro	337.602.575	1.000.000	100% CDI 15,25% a.a.	Prefixado	15.03.2009	4 e 2
Banco do Brasil	Crédito bancário	342.200.508	1.500.000	100% CDI 13,07% a.a.	Pós fixado	28.01.2009	4 e 2
Bradesco	Conta Garantida	2.535.436	800.000	100% CDI 12% a.a.	Prefixado	09.04.2009	1
Bradesco	Capital de Giro	1.666.527	1.000.000	1,20% a.m + CDI	Prefixado	12.01.2009	4 e 2
Bradesco	Leasing	224.697	264.612	-	Prefixado	08.05.2010	3

1 Nota promissória
2 Aval dos diretores
3 Penhor de equipamentos
4 Duplicatas

Do mesmo modo que procedido para os saldos de disponibilidades e aplicações financeiras, solicitou-se às instituições financeiras, por meio das cartas de circularização, que informassem os saldos das operações passivas da Companhia ABC. A conciliação das respostas está demonstrada na Figura 23:

Cliente: Companhia ABC S.A. CIRCULARIZAÇÃO INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS - EMPRÉSTIMOS 31.12.2008 Em R\$		Preparado por: Data:		AA.50		
Controle de Circularização - Bancos - Empréstimos						
Descrição	Ref.	Respondido		Teste Alternativo	Saldo Razão 31/12/2008	Diferença da Resposta
		c/divergência	s/divergência			
Banco Brasil S/A	A 50.1	2.558.253	-	-	2.293.641	(264.612) (a)
Banco Bradesco S/A	A 50.2	-	1.375.351	-	1.375.351	-
Total circularizado	100%	2.558.253	1.375.351	-	3.668.992	(264.612)
% Respondido		70%	37%	0%	37%	-7%
TICKS ✓ Saldo conforme balancete. ≡ Saldo conforme resposta de circularização. T Calculado.						
NOTAS (a) Refere-se ao contrato de leasing não contabilizado pela Companhia.						
OBJETIVO DO WP: Conciliar as respostas de circularização com os saldos contábeis de empréstimos e financiamentos.						
PONTOS IDENTIFICADOS: Identificamos que a Companhia não contabiliza o contrato de leasing firmado para a compra de equipamentos de informática.						

Figura 23: Controle de circularização saldos de empréstimos

A diferença de R\$ 264.612, apontada nos registros do Banco do Brasil S.A. é decorrente de contrato de leasing firmado para aquisição de equipamentos de informática cujos valores seriam contabilizados pela Companhia diretamente no

resultado. Entretanto, mediante as alterações introduzidas pela Lei 11.638/07, a qual incorporou ao ativo imobilizado os bens decorrentes de operações que transferem à entidade os benefícios, os riscos e o controle desses bens, tais equipamentos devem ser contabilizados no patrimônio da Companhia e, a correspondente obrigação do pagamento, registrada no passivo. Assim, os ajustes pertinentes à contabilização do contrato de arrendamento mercantil estão demonstrados na Figura 24.

Cliente: Companhia ABC S.A.		CONTABILIZAÇÃO CONTRATO DE LEASING		Preparado por:	AA.1
DATA-BASE: 31.12.2008				Data:	
Em R\$					
Nº Contrato:	224697				
Data assinatura:	08/12/2008				
Bem:	Equipamentos de Informática				
Custo dos bens:	229.991,83				
Valor contrato:	264.612,00				
Juros:	34.620,17	Juros mensais:	1.442,51		
Valor VRG financi.:	36.920,16	Valor dos bens:	227.691,84		
Prestação:	1.538,34	Contraprestação:	9.487,16		
Nº prestações:	24	Nº prestações:	24		
Carência:	2				

Nº	Data	Saldo Inicial	Pagamento			Saldo Após Pagto
			Valor dos bens	VRG	Total	
1	08/03/2009	264.612,00	9.487,16	1.538,34	11.025,50	253.586,50
2	08/04/2009	253.586,50	9.487,16	1.538,34	11.025,50	242.561,00
3	08/05/2009	242.561,00	9.487,16	1.538,34	11.025,50	231.535,50
4	08/06/2009	231.535,50	9.487,16	1.538,34	11.025,50	220.510,00
5	08/07/2009	220.510,00	9.487,16	1.538,34	11.025,50	209.484,50
6	08/08/2009	209.484,50	9.487,16	1.538,34	11.025,50	198.459,00
7	08/09/2009	198.459,00	9.487,16	1.538,34	11.025,50	187.433,50
8	08/10/2009	187.433,50	9.487,16	1.538,34	11.025,50	176.408,00
9	08/11/2009	176.408,00	9.487,16	1.538,34	11.025,50	165.382,50
10	08/12/2009	165.382,50	9.487,16	1.538,34	11.025,50	154.357,00
11	08/01/2010	154.357,00	9.487,16	1.538,34	11.025,50	143.331,50
12	08/02/2010	143.331,50	9.487,16	1.538,34	11.025,50	132.306,00
13	08/03/2010	132.306,00	9.487,16	1.538,34	11.025,50	121.280,50
14	08/04/2010	121.280,50	9.487,16	1.538,34	11.025,50	110.255,00
15	08/05/2010	110.255,00	9.487,16	1.538,34	11.025,50	99.229,50
16	08/06/2010	99.229,50	9.487,16	1.538,34	11.025,50	88.204,00
17	08/07/2010	88.204,00	9.487,16	1.538,34	11.025,50	77.178,50
18	08/08/2010	77.178,50	9.487,16	1.538,34	11.025,50	66.153,00
19	08/09/2010	66.153,00	9.487,16	1.538,34	11.025,50	55.127,50
20	08/10/2010	55.127,50	9.487,16	1.538,34	11.025,50	44.102,00
21	08/11/2010	44.102,00	9.487,16	1.538,34	11.025,50	33.076,50
22	08/12/2010	33.076,50	9.487,16	1.538,34	11.025,50	22.051,00
23	08/01/2011	22.051,00	9.487,16	1.538,34	11.025,50	11.025,50
24	08/02/2011	11.025,50	9.487,16	1.538,34	11.025,50	-

Lançamentos de ajustes		R\$
D - Imobilizado		229.991,83
C - Leasing a pagar - CP		209.484,50
C - Leasing a pagar - LP		55.127,50
D - Juros a apropriar - CP		(27.407,63)
D - Juros a apropriar - LP		(7.212,54)

Objetivo do WP: Efetuar o cálculo dos ajustes pertinentes ao contrato de leasing firmado pela Companhia em 08.12.2008, com vistas à contabilização do mesmo.

Figura 24: Contabilização contrato de leasing

Os riscos de passivos ocultos são constantes na auditoria das demonstrações contábeis. Somente com a circularização e mediante o recebimento de 100% das respostas de bancos é que se pode considerar o risco de tais passivos ocultos existirem

ao seu nível baixo. Conforme os procedimentos demonstrados acima, consideraram-se satisfatórios os resultados apresentados e deu-se continuidade aos testes, agora no grupo de fornecedores.

3.2.10 Fornecedores (Referência BB)

Os saldos contábeis dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2008 e 2007 estão demonstrados na Tabela 12:

Tabela 12: Composição do saldo de fornecedores

	31.12.2007	31.12.2008	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
			Débito	Crédito	
Fornecedores de matérias primas	5.112.894	4.921.874	-	-	4.921.874
Fornecedores de serviços	549.300	501.693	-	-	501.693
	5.662.194	5.423.567	-	-	5.423.567

Primeiramente, como forma de averiguar a existência de divergências e a necessidade de ajustes, conciliou-se o relatório financeiro de fornecedores com os respectivos saldos contábeis, conforme Figura 25:

Cliente: Companhia ABC S.A. CONCILIAÇÃO FORNECEDORES 31.12.2008 Em R\$		Preparado por: Data:		BB.1
Cliente	Saldo contábil	Saldo financeiro	Diferença	
	✓	✘	T	
<u>Fornecedores de matérias primas</u>				
Fornecedor 1	978.531,54	978.531,54	-	
Fornecedor 2	961.889,32	961.889,32	-	
Fornecedor 3	715.984,27	715.984,27	-	
Fornecedor 4	510.871,99	510.871,99	-	
Fornecedor 5	492.654,23	492.654,23	-	
Fornecedor 6	394.237,67	394.237,67	-	
Fornecedor 7	212.827,98	212.827,98	-	
Fornecedor 8	181.087,50	181.087,50	-	
Fornecedor 9	147.267,20	147.267,20	-	
Fornecedor 10	97.994,64	97.994,64	-	
Fornecedor 11	75.829,50	75.829,50	-	
Fornecedor 12	51.798,22	51.798,22	-	
Fornecedor 13	43.327,69	43.327,69	-	
Fornecedor 14	29.627,99	29.627,99	-	
Fornecedor 15	18.277,54	18.277,54	-	
Fornecedor 16	9.666,72	9.666,72	-	
	4.921.874,00	4.921.874,00	-	
<u>Fornecedores de serviços</u>				
Fornecedor 17	206.107,08	206.107,08	-	
Fornecedor 18	99.765,10	99.765,10	-	
Fornecedor 19	72.891,65	72.891,65	-	
Fornecedor 20	55.992,49	55.992,49	-	
Fornecedor 21	39.910,78	39.910,78	-	
Fornecedor 22	27.025,90	27.025,90	-	
	501.693,00	501.693,00	-	
TICKS				
✓	Conforme balancete, sem divergências.			
✘	Conforme relatório auxiliar extraído do sistema financeiro.			
T	Calculado.			
OBJETIVO DO WP: Conciliar os relatórios financeiros com os saldos contábeis a fim de apurar diferenças e necessidade de respectivos ajustes.				
CONCLUSÃO DO WP: Concluímos pela razoabilidade dos saldos.				

Figura 25: Conciliação de fornecedores

Em virtude de não terem sido identificadas diferenças, partiu-se para a conciliação das respostas recebidas dos 6 fornecedores circularizados, conforme Figura 26.

Cliente: Companhia ABC S.A. CONTROLE DE CIRCULARIZAÇÃO FORNECEDORES 31.12.2008 Em R\$			Preparado por: Data:		BB.50		
MAPA DE CIRCULARIZAÇÃO - FORNECEDORES (R\$)							
Cliente	Referência	Saldo em 31/12/08	1o. Envio	Respondida		Não Respondido	Teste Alternativo
				s/ diverg.	c/ diverg.		
✓		✓		✘	✘	T	
Fornecedor 1	BB 51	978.532	15.01.2009		1.054.409	(75.877)	(a)
Fornecedor 2	BB.52	961.889	15.01.2009	961.889		-	
Fornecedor 3	BB.53	715.984	15.01.2009	715.984		-	
Fornecedor 4	BB 54	510.872	15.01.2009	510.872			
Fornecedor 5	BB 55	492.654	15.01.2009	492.654			
Fornecedor 17	BB 56	206.107	15.01.2009	206.107			
Total circularizado		3.866.038,43	71%	2.681.400	1.054.409	-75.877	0,00
Demais valores		1.557.528,57	29%	69%	27%	-2%	0%
Saldo em 31.12.2008		5.423.567,00	100%				
TICKS							
✓	Conforme balancete, sem divergências.						
✘	Conforme resposta de circularização.						
T	Calculado.						
NOTAS							
(a)	Diferença refere-se a pagamento efetuado pelo financeiro e não baixado pelo fornecedor.						
OBJETIVO DO WP: Confrontar o saldo contábil e saldo da resposta de circularização a fim de verificar a razoabilidade do saldo apresentado em 31.12.2008; identificar nossos testes alternativos para os casos que não recebemos resposta.							
PONTOS IDENTIFICADOS: Não identificamos pontos relevantes a serem mencionados.							

Figura 26: Mapa de circularização de fornecedores

A diferença apontada na Figura 26 foi examinada pela auditoria e contabilidade e confirmou-se que ocorreu um erro na própria resposta do fornecedor, uma vez que o pagamento foi efetuado pela Companhia conforme documentação apresentada.

Os procedimentos aplicados na rubrica mitigaram os riscos de que o saldo de fornecedores contivesse erros materiais relacionados com a deficiência nas conciliações dos relatórios auxiliares ou com tentativas de fraudes por funcionários da Companhia.

3.2.11 Obrigações tributárias (Referência CC)

Os saldos das obrigações tributárias em 31 de dezembro de 2008 e 2007 estão compostos da seguinte maneira:

Tabela 13: Composição do saldo de obrigações tributárias

	31.12.2007	31.12.2008	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
			Débito	Crédito	
IRRF a recolher	28.942	23.496	-	-	23.496
IRPJ a recolher	690.559	1.193.487	-	-	1.193.487
CSLL a recolher	319.734	500.486	-	-	500.486
ICMS a recolher	171.317	130.568	-	-	130.568
Retenção PIS/COFINS/CSLL	2.303	(1.425)	-	-	(1.425)
PIS a recolher	-	5.124	-	-	5.124
COFINS a recolher	-	24.593	-	-	24.593
ISSQN	6.765	-	-	-	-
	1.219.620	1.876.329	-	-	1.876.329

Inicialmente, o procedimento aplicado para as obrigações tributárias foi a conciliação dos relatórios provenientes da área tributária com os saldos contábeis e ainda, o recálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com o objetivo de apurarem-se divergências nos valores a recolher dos referidos tributos, conforme Figura 27:

Cliente: Companhia ABC S.A. CONCILIAÇÃO OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DATA BASE: 31.12.2008 Em R\$		Preparado por: Data:		CC.1
<u>Conta</u> ✓	<u>Descrição</u> ✓	<u>Saldo contábil</u> ✓ I	<u>Saldo auxiliar</u> ✗ II	<u>Diferença</u> T III = I - II
2.1.4.01.0001	IRRF a recolher	23.496	23.496	-
2.1.4.01.0002	IRPJ a recolher	1.193.487	1.193.487	-
2.1.4.01.0003	CSLL a recolher	500.486	500.486	-
2.1.4.01.0004	ICMS a recolher	130.568	130.568	-
2.1.4.01.0005	Retenção PIS/COFINS/CSLL	(1.425)	(1.425)	-
2.1.4.01.0006	PIS a recolher	5.124	5.124	-
2.1.4.01.0007	COFINS a recolher	24.593	24.593	-
	Total	1.876.329 CC	1.876.329	-

✓ Conforme balancete, sem divergências.
 ✗ Saldo relatórios auxiliares.
 ≡ Recalculado, sem divergências.
 T Calculado.

OBJETIVO WP:
Efetuar a conciliação das obrigações tributárias com os controles auxiliares.

PONTOS IDENTIFICADOS:
Não identificamos pontos relevantes.

CONCLUSÃO:
Com base nos procedimentos adotados concluímos pela razoabilidade dos saldos.

Figura 27: Conciliação de obrigações tributárias

Fonte: Elaborado pelo autor

Um segundo procedimento foi o exame do recolhimento mensal das guias de IRPJ e CSLL, conforme Figura 28:

Ciente: Companhia ABC S.A. EXAME RECOLHIMENTO IRPJ E CSLL DATA BASE: 31.12.2008 Em R\$			Preparado por: Data:		CC.2
Competência	CSLL		IRPJ		
	Valor apurado	Ticks	Valor apurado	Ticks	
Janeiro	553.745,65	✓	1.128.318,82	✗	
Fevereiro	684.494,78	✗	1.452.982,58	✗	
Março	878.634,15	✗	1.897.660,49	✗	
Abril	708.343,42	✗	1.705.847,65	✗	
Mai	611.342,21	✗	1.268.105,94	✗	
Junho	575.775,10	✗	1.217.600,64	✗	
Julho	456.868,11	✗	1.138.752,72	✗	
Agosto	365.494,49	✗	890.002,17	✗	
Setembro	420.318,66	✗	989.852,50	✗	
Outubro	504.382,39	✗	1.116.222,99	✗	
Novembro	564.908,28	✗	1.312.169,75	✗	
Dezembro	500.486,00	✓	1.193.487,00	✗	

TICKS

✓ Conforme planilhas de cálculo da CSLL e do IRPJ, sem divergências.
✗ Examinamos guias de recolhimento atentando para Entidade, competência e valor, sem divergências.

OBJETIVO WP:
Examinar as guias de recolhimento da CSLL e do IRPJ.

PONTOS IDENTIFICADOS:
Não identificamos pontos relevantes

CONCLUSÃO:
Com base nos procedimentos adotados concluímos pela razoabilidade dos saldos.

Figura 28: Exame do recolhimento da CSLL e do IRPJ

Considerando-se a ausência de divergências quando do recálculo dos tributos devidos pela Companhia e o exame dos pagamentos efetuados durante o exercício de 2008 os riscos de possíveis contingências tributárias e de erros materiais nos cálculos das obrigações devidas foi mitigado e os resultados foram satisfatórios para fins de auditoria.

3.2.12 Obrigações trabalhistas (Referência DD)

As obrigações trabalhistas em 31 de dezembro de 2008 e 2007 estão compostas conforma a Tabela 14.

Tabela 14: Composição do saldo de obrigações trabalhistas

	31.12.2007	31.12.2008	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
			Débito	Crédito	
Salários a pagar	388.559	547.829	-	-	547.829
Pró labore a pagar	8.000	10.000	-	-	10.000
INSS a recolher	110.739	156.060	-	-	156.060
FGTS a recolher	28.427	42.026	-	-	42.026
	535.725	755.915	-	-	755.915

Como forma de evitarem-se possíveis reclamações trabalhistas e de conciliar os saldos contabilizados correspondentes à folha de pagamento e aos encargos, procedeu-se ao recálculo da folha e dos respectivos encargos trabalhistas, conforme Figuras 29 e 30.

Ciente: Companhia ABC S.A.
RECÁLCULO DA FOLHA DE PAGAMENTO
 31.12.2008
 Em R\$

Preparado por:
 Data:

DD.1

Cadastro	Colaborador	Cargo	Data de Admissão	Salário Base	Banco Horas	13º normal e adicional	Total de Proventos	INSS Normal e 13º	FGTS Normal e 13º	IRRF Normal e 13º	1º parc 13º sal	Outros Descontos	Total de Descontos	Salário Líquido	Cálculo Cliente	Diferença
900-1	Daniel Souza	Assistente Técnico I	14/08/06	1.400	-	1.400	2.800	252	168	-	700	662	1.614	1.186	1.186	-
900-4	Filipi da Silva	Programador	19/05/08	2.000	-	1.284	3.284	336	211	38	475	793	1.642	1.642	1.625	16,96
900-6	Leandro Soares	Tecnico Eletrônica JR	22/05/07	2.995	1.266	3.264	7.525	668	472	680	1.553	1.175	4.077	3.448	3.356	92,05
900-9	Regiane da Silva	Secretária JR	01/02/06	1.100	-	1.100	2.200	198	132	-	550	599	1.347	853	853	-
900-7	Aline de Almeida	Analista II	20/03/07	4.382	4.818	5.168	14.368	668	1.168	2.559	2.397	1.493	7.118	7.250	7.158	92,05
				11.877	6.084	12.216	30.176	2.123	2.151	3.276	5.676	4.722	15.797	14.380	14.179	14.179

Objetivo: Efetuar o recálculo da folha de pagamento da Companhia ABC, no mês de dezembro de 2008.

Base de Seleção: Relatório Folha de Pagamento Analítica, referente ao mês de dezembro de 2008.

Critério de Seleção: Selecionamos 5 colaboradores aleatoriamente. Selecionamos 1 funcionário a cada 35 folhas do relatório analítico da folha de pagamento a qual contém 174 folhas.

Tabela INSS	
Salário Contribuição (R\$)	Aliquota
Até 911,70	8,00%
de 911,71 até 1.519,50	9,00%
de 1.519,51 até 3.038,99	11,00%
Teto de contribuição	334,28

Tabela IRRF		
Base (R\$)	Aliquota	Dedução
Até R\$ 1.372,81	Isento	-
De R\$ 1.372,82 até R\$ 2.743,25	15,00%	205,92
Acima de R\$ 2.743,25	27,50%	548,82
Dedução por dependente		137,99

TIE IN	
Total Balancete	547.829 DD
Total Geral da Folha	566.643
Diferença	(18.814) (a)

TICKS

- ✓ Conforme relatório analítico da folha de pagamento.
- ✗ Conforme balancete.
- T Calculado.

NOTAS

- (a) Diferença refere-se à ausência de conciliação do relatório da folha de pagamento com a contabilidade.

Figura 29: Recálculo da folha de pagamento

Cliente: Companhia ABC S.A. GUIAS DE RECOLHIMENTO INSS E FGTS 31.12.2008 Em R\$				Preparado por: Data:		DD.2
Competência	Cliente INSS ✓	Auditoria INSS ✗	Diferença T	Cliente FGTS ✓	Auditoria FGTS ✗	Diferença T
01/2008	149.121	149.121	-	40.263	40.263	-
02/2008	129.261	129.261	-	34.900	34.900	-
03/2008	153.155	153.155	-	41.352	41.352	-
04/2008	155.474	155.474	-	41.978	41.978	-
05/2008	161.223	161.223	-	43.530	43.530	-
06/2008	157.474	157.474	-	42.518	42.518	-
07/2008	147.774	147.774	-	39.899	39.899	-
08/2008	148.362	148.362	-	40.058	40.058	-
09/2008	159.401	159.401	-	43.038	43.038	-
10/2008	164.657	164.657	-	44.458	44.458	-
11/2008	169.465	169.465	-	45.755	45.755	-
12/2008	156.060	156.060	-	42.026	42.026	-
13/2008	157.756	157.756	-	42.594	42.594	-

Objetivo:		TIE IN - INSS e FGTS	
Conciliar os saldos recolhidos a título de INSS e FGTS.		Total Balancete - INSS	156.060 DD
Conclusão: Concluímos pela razoabilidade dos saldos.		Total recálculo - INSS	156.060
		Diferença	-
		Total Balancete - FGTS	42.026 DD
		Total recálculo - FGTS	42.026
		Diferença	-

TICKS

- ✓ Conforme cálculo cliente.
- ✗ Conforme cálculo auditoria.
- T Calculado.

Figura 30: Exame do recolhimento de INSS e FGTS

Conclui-se pela adequacidade dos valores contabilizados e nível de risco reduzido em função da ausência de divergências nos procedimentos aplicados.

3.2.13 Provisões trabalhistas (Referência EE)

Neste tópico estão apresentadas as provisões trabalhistas relativas às férias dos funcionários da Companhia ABC.

Tabela 15: Composição do saldo de provisões trabalhistas

	31.12.2007	31.12.2008	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
			Débito	Crédito	
Provisão de férias	373.711	542.153	-	114.781	656.934
INSS sobre férias	106.508	154.514	-	41.227	195.741
FGTS sobre férias	29.897	43.372	-	11.502	54.874
	510.116	740.039	-	167.510	907.549

Para confirmação dos saldos foram conciliados o relatório de provisão de férias e encargos com os registros contábeis e selecionados 5 funcionários para o recálculo individual da provisão, conforme Figuras 31 e 32.

Cliente: Companhia ABC S.A. CONCILIAÇÃO PROVISÃO DE FÉRIAS E ENCARGOS DATA BASE: 31.12.2008 Em R\$			Preparado por: Data:	
			EE.1	
Conta	Descrição	Saldo contábil	Saldo auxiliar	Diferença
✓	✓	I	II	T III = I - II
2.1.7.02.0001	Provisão de férias	542.153	427.372	114.781
2.1.7.02.0002	INSS sobre férias	154.514	154.514	41.227
2.1.7.02.0003	FGTS sobre férias	43.372	43.372	11.502
	Total	740.039	625.258	167.510
		EE		
<p>✓ Conforme balancete, sem divergências. ✗ Saldo relatórios auxiliares. T Calculado.</p>				
<p>OBJETIVO WP: Efetuar a conciliação entre o relatório auxiliar da provisão de férias, gerado pelo sistema da folha de pagamento, e os saldos contábeis.</p> <p>PONTOS IDENTIFICADOS: Identificamos diferença total de R\$ 167.510 entre o relatório auxiliar da provisão de férias e os saldos contábeis. Conforme a contabilidade, houve um problema no sistema quando da importação do relatório. A diferença será ajustada na contabilidade.</p> <p>CONCLUSÃO: Com base nos procedimentos adotados concluímos pela razoabilidade dos saldos.</p>				

Figura 31: Conciliação da provisão de férias e encargos

Cliente: Companhia ABC S.A. RECÁLCULO DA PROVISÃO DE FÉRIAS DATA BASE: 31.12.2008 Em R\$												
										Preparado por:		EE.2
										Data:		
Código	Colaborador	Salário Base	Data Admissão	Período Adquirido	Saldo salário de férias	Média e Vantagens	Saldo 1/3 férias	26,8% Provisão INSS	8% Provisão FGTS	Cálculo auditoria	Cálculo Cliente	Diferença
900-1	Daniel Souza	1.400	14/08/06	17	1.983,33	33,48	672,27	720,67	215,13	3.624,89	698,48	2.926,41
900-4	Filipi da Silva	2.000	19/05/08	7	1.166,67	28,80	398,49	427,18	127,52	2.148,65	914,48	1.234,17
900-6	Leandro Soares	2.995	22/05/07	19	4.741,31	27,69	1.589,67	1704,12	508,69	8.571,48	844,66	7.726,82
900-9	Regiane da Silva	1.100	01/02/06	11	1.008,33	25,14	344,49	369,29	110,24	1.857,50	684,12	1.173,38
900-7	Aline de Almeida	4.382	20/03/07	21	7.669,17	58,21	2.575,79	2761,25	824,25	13.888,67	1142,89	12.745,78
					16.568,81	173,32	5.580,71	5.982,52	1.785,83	30.091,18	4.284,63	25.806,55

✓ Conforme relatório da folha de pagamento, sem divergências.
 ✗ Conforme relatório da provisão de férias na data base 31.12.2008, sem divergências.
 Ⓢ Calculado.

OBJETIVO DO WP: Efetuar o recálculo da provisão de férias.

BASE DE SELEÇÃO: Relatório analítico da provisão de férias na data base de 21 de dezembro de 2008.

CRITÉRIO DE SELEÇÃO: Efetuamos o recálculo da provisão de férias dos funcionários constantes no teste da folha de pagamento.

CONCLUSÃO DO WP: Concluímos pela razoabilidade dos saldos.

Figura 32: Recálculo da provisão de férias

Muito embora os riscos de erros materiais tenham sido mitigados, os resultados obtidos nos exames demonstraram uma deficiência na conciliação dos relatórios auxiliares provenientes da área de recursos humanos e a contabilidade. A diferença apontada na Figura 31 denota fragilidade nos controles pertinentes ao fechamento mensal da contabilidade. Recomendou-se ajuste no valor total das divergências.

3.2.14 Outras obrigações (Referência FF)

Tabela 16: Composição de outras obrigações

	31.12.2007	31.12.2008	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
			Débito	Crédito	
Adiantamento de clientes	97.359	242.980	-	-	242.980
Fretes a pagar	7.484	84.695	-	-	84.695
Comissões a pagar	22.897	39.981	-	-	39.981
	127.740	367.656	-	-	367.656

Procedimentos de auditoria aplicados:

- a) Exame da documentação suporte à rubrica de adiantamentos de clientes;

Cliente: Companhia ABC S.A.			Preparado por:		FF.1	
ADIANTAMENTOS DE CLIENTES			Data:			
DATA-BASE: 31.12.2008						
(em R\$)						
Documento	Cliente	Data doc.	Dt Vcto	Valor Saldo	Dias	
383564	1144360	17/11/08	17/11/08	17.853,90	44	✘ Ⓜ
382987	1143245	11/09/08	11/09/08	15.567,81	111	✘ Ⓜ
268598	1140796	29/10/08	29/10/08	31.851,55	63	✘ Ⓜ
340168	1142239	17/12/08	17/12/08	80.027,51	14	✘ Ⓜ
270775	1143767	21/11/08	21/11/08	43.099,54	40	✘ Ⓜ
333339	1134377	03/12/08	03/12/08	54.579,69	28	✘ Ⓜ
				242.980,00		FF
<p>✓ Conforme relatório do sistema financeiro.</p> <p>✘ Examinamos a documentação suporte atentando para Entidade, competência e valor, sem divergências.</p> <p>Ⓜ Examinamos os recebimentos, sem divergências.</p>						
<p>OBJETIVO WP: Examinar a composição da rubrica de Adiantamento de Clientes, efetuar aging list, concentração de valores e atentando para pendências antigas</p> <p>PONTOS IDENTIFICADOS: Não identificamos pontos relevantes. Os adiantamentos realizados referem-se em sua maioria à valores recebidos dos clientes cujos produtos ainda não foram entregues em virtude de solicitação dos próprios clientes.</p> <p>CONCLUSÃO: Com base nos procedimentos adotados concluímos pela razoabilidade dos saldos.</p>						

Figura 33: Exame dos adiantamentos de clientes

3.2.15 Provisão para contingências (Referência GG)

A Companhia, na data-base de 31 de dezembro de 2008, não possui provisão para contingências constituída. Dessa forma, a auditoria cercou-se de procedimentos como a circularização dos assessores jurídicos para confirmar a ausência de necessidade de provisionamento de processos classificados com probabilidade de perda provável.

A Figura 34 demonstra que 100% das respostas foram recebidas.

Cliente: Companhia ABC S.A. CONTROLE DE CIRCULARIZAÇÃO - ADVOGADOS DATA-BASE: 31.12.2008 (em R\$)		Preparado por: Data:	GG.50
MAPA DE CIRCULARIZAÇÃO - ADVOGADOS - (R\$)			
<u>Descrição</u>	<u>Referência</u>	<u>Respondido</u>	<u>Não Respondido</u>
Matos & Matos Advogados Associados	KK 51	✓	
Pinheiro Guimarães Advogados Associados	KK 52	✓	
Total circularizado		<u><u>100%</u></u>	

Figura 34: Mapa de circularização assessores jurídicos

Mediante o recebimento das respostas efetuou-se a análise quanto à classificação conforme as probabilidades de perda (provável, possível, remota), demonstrada na Figura 35:

Cliente: Companhia ABC S.A.
CONTINGÊNCIAS
 DATA-BASE: 31.12.2008
 (em R\$)

Preparado por:
 Data:

GG.1

Autor	Ref.	Tipo da ação	Probabilidade	Valor da causa	Provisão % sobre o valor	Provisão Cliente	Provisão NPC 22
		✓			✘	✘	T
A	KK.51	Cível	Remota	100.000	0%	-	-
B	KK.51	Cível	Remota	402.067	0%	-	-
C	KK.51	Cível	Remota	104.000	0%	-	-
D	KK.51	Cível	Possível	72.283	0%	-	-
E	KK.51	Cível	Possível	16.360	0%	-	-
F	KK.51	Cível	Possível	1.000	0%	-	-
G	KK.51	Cível	Possível	3.330	0%	-	-
H	KK.51	Cível	Possível	6.594	0%	-	-
I	KK.51	Cível	Possível	14.000	0%	-	-
J	KK.51	Cível	Possível	5.000	0%	-	-
K	KK.51	Cível	Possível	8.300	0%	-	-
L	KK.51	Cível	Possível	89.100	0%	-	-
M	KK.51	Cível	Possível	40.000	0%	-	-
N	KK.51	Cível	Provável	166.792	100%	-	166.792
O	KK.51	Cível	Provável	20.000	100%	-	20.000
P	KK.51	Cível	Provável	16.600	100%	-	16.600
Q	KK.51	Cível	Provável	1.000	100%	-	1.000
R	KK.51	Cível	Provável	65.486	100%	-	65.486
Fazenda Nacional	KK.51	Tributária	Remota	3.305.363	0%	-	-
Fazenda Nacional	KK.51	Tributária	Remota	18.260	0%	-	-
União Federal	KK.51	Tributária	Remota	1.760.032	0%	-	-
Fazenda Nacional	KK.51	Tributária	Remota	3.111	0%	-	-
União Federal	KK.51	Tributária	Remota	1.260.084	0%	-	-
S	KK.52	Trabalhista	Remota	2.756	0%	-	-
T	KK.52	Trabalhista	Remota	56.000	0%	-	-
U	KK.52	Trabalhista	Remota	37.092	0%	-	-
V	KK.52	Trabalhista	Provável	80.397	100%	-	80.397
X	KK.52	Trabalhista	Provável	6.634	100%	-	6.634
Z	KK.52	Trabalhista	Provável	67.200	100%	-	67.200
				7.728.843		-	424.109

✓ Conforme resposta de circularização dos assessores jurídicos da Companhia.

✘ Conforme NPC 22.

T Calculado.

OBJETIVO WP: Examinar, com base nas respostas dos assessores jurídicos da Companhia, as ações passivas cuja probabilidade de perda seja provável. A partir desta análise, recomendar constituição de provisão para contingências.

PONTOS IDENTIFICADOS: Identificamos que a Companhia não mantém provisão para as causas com probabilidade de perda provável.

CONCLUSÃO: Com base nos procedimentos adotados concluímos pela necessidade de provisionamento do montante de R\$ 424.109.

Figura 35: Resumo das contingências

De acordo com a Norma de Procedimentos Contábeis - NPC 22, em seu item 10, uma provisão deve ser reconhecida quando:

(a) uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;

- (b) é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e
(c) o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida.

Assim, por meio das análises efetuadas e das respostas advindas dos assessores jurídicos da Companhia, para as causas consideradas como de probabilidade de perda provável, há a necessidade de constituição de provisão. O ajuste recomendado perfaz o montante de R\$ 424.109.

O risco de que contingências passivas não fossem provisionadas e que, conseqüentemente, o passivo e o resultado estivessem a menor, foi minimizado mediante a circularização dos advogados, a análise das respostas e recomendação e contabilização dos ajustes pertinentes.

3.2.16 Patrimônio líquido (Referência HH)

Os saldos do patrimônio líquido em 31 de dezembro de 2008 e 2007 são demonstrados na Tabela 18.

Tabela 17: Composição do saldo do patrimônio líquido.

	31.12.2007	31.12.2008	Ajustes propostos		Saldo após ajustes
			Débito	Crédito	
Capital social	9.500.000	9.500.000	-	-	9.500.000
Lucros acumulados	2.351.314	3.798.487	828.911	-	2.969.576
	11.851.314	13.298.487	828.911	-	12.469.576

Os ajustes no patrimônio Líquido da Companhia ABC são decorrentes das divergências apuradas durante a execução dos exames de auditoria. Não foram realizados testes adicionais nas rubricas.

3.2.17 Resultado (Referência 10)

Para análise do resultado foi efetuado o procedimento de revisão analítica das rubricas de receita e despesa, no qual se avaliou a existência de variações relevantes nos lançamentos mensais. Em virtude de não terem sido identificadas movimentações não usuais e relevantes, concluiu-se pela razoabilidade dos saldos.

Ressalta-se ainda que os testes aplicados nas contas patrimoniais também fornecem segurança quanto aos saldos do resultado uma vez que grande parte dos lançamentos patrimoniais possuem reflexo no mesmo.

3.2.18 Demonstrações contábeis após ajustes

Após a conclusão dos testes de auditoria apresenta-se nos Quadros 06 e 07 o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício contemplando a contabilização dos ajustes identificados e ainda a conclusão final sobre as análises efetuadas e o risco de auditoria.

COMPANHIA ABC

**BALANÇOS PATRIMONIAIS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2008 E 2007
(Em reais)**

ATIVO	2007	2008		PASSIVO	2007	2008			
		Saldo anterior	Ajustes e reclassificações			Saldo ajustado	Saldo anterior	Ajustes e reclassificações	Saldo ajustado
CIRCULANTE				CIRCULANTE					
Disponibilidades	151.761	214.006	-	214.006	Empréstimos e financiamentos	3.669.621	2.518.540	182.077	2.700.617
Aplicações financeiras	258.593	389.207	-	389.207	Fornecedores	5.662.194	5.423.567	-	5.423.567
Contas a receber de clientes	6.665.563	8.567.924	52.286	8.620.210	Obrigações tributárias	1.219.620	1.876.329	-	1.876.329
(-) PCLD	-	-	(338.577)	(338.577)	Outras obrigações	127.740	367.656	(49.000)	318.656
Estoques	3.035.391	4.266.450	-	4.266.450	Obrigações trabalhistas	535.725	755.915	-	755.915
Impostos a recuperar	214.120	25.218	-	25.218	Provisões trabalhistas	510.116	740.039	167.510	907.549
Despesas antecipadas	10.554	7.232	-	7.232	Total do passivo circulante	11.725.016	11.682.046	300.587	11.982.633
Outras contas a receber	1.008.368	905.239	-	905.239					
Total do ativo circulante	11.344.350	14.375.276	(286.291)	14.088.985	NÃO CIRCULANTE				
NÃO CIRCULANTE				EXIGÍVEL A LONGO PRAZO					
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO				Empréstimos e financiamentos					
Contas a receber de clientes	750.000	954.000	-	954.000	Contingências	-	-	424.109	424.109
	750.000	954.000	-	954.000	Total do passivo não circulante	1.622.832	1.150.452	472.024	1.622.476
Imobilizado	11.704.812	10.801.709	(223.209)	10.578.500	PATRIMÔNIO LÍQUIDO				
Intangível	-	-	453.200	453.200	Capital social	9.500.000	9.500.000	-	9.500.000
	11.704.812	10.801.709	229.991	11.031.700	Lucros acumulados	951.314	3.798.487	(828.911)	2.969.576
Total do ativo não circulante	12.454.812	11.755.709	229.991	11.985.700	Total do patrimônio líquido	10.451.314	13.298.487	(828.911)	12.469.576
TOTAL DO ATIVO	23.799.162	26.130.985	(56.300)	26.074.685	TOTAL DO PASSIVO	23.799.162	26.130.985	(56.300)	26.074.685

Quadro 06: Balanço Patrimonial Companhia ABC S.A. em 31 de dezembro de 2008 e 2007 após ajustes

COMPANHIA ABC S.A.				
DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS				
PARA OS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2008 E 2007				
(Em reais)				
	2007	2008	Ajustes propostos	Saldo ajustado 2008
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	12.713.906	15.892.383	-	15.892.383
Deduções da receita	(2.479.212)	(3.043.959)	-	(3.043.959)
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	10.234.694	12.848.424	-	12.848.424
CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	(2.558.674)	(3.178.777)	-	(3.178.777)
LUCRO OPERACIONAL BRUTO	7.676.021	9.669.647	-	9.669.647
RECEITAS (DESPESAS) OPERACIONAIS				
Despesas gerais e administrativas	(5.142.934)	(5.233.859)	(930.196)	(6.164.055)
Outras receitas e despesas operacionais	65.173	508.664	-	508.664
RESULTADO OPERACIONAL ANTES DOS EFEITOS FINANCEIROS	2.598.260	4.944.452	(930.196)	4.014.256
RECEITA (DESPESA) FINANCEIRA				
Receitas financeiras	64.864	615.062	101.285	716.347
Despesas financeiras	(364.371)	(2.036.386)	-	(2.036.386)
	(299.507)	(1.421.324)	101.285	(1.320.039)
RESULTADO OPERACIONAL	2.298.753	3.523.128	(828.911)	2.694.217
LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	2.298.753	3.523.128	(828.911)	2.694.217
Contribuição social	(436.763)	(429.336)	-	(429.336)
Imposto de renda	(160.913)	(246.619)	-	(246.619)
	(597.676)	(675.955)	-	(675.955)
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	1.701.077	2.847.173	(828.911)	2.018.262
Lucro líquido por quota - R\$	0,18	0,30	-	0,21

Quadro 07: Demonstração do resultado do exercício da Companhia ABC S.A. em 31 de dezembro de 2008 e 2007 após ajustes

Relembrando os conceitos apresentados na Fundamentação Teórica, é importante ressaltar que na execução de parte considerável dos testes substantivos, os quais são empregados pelo auditor quando o mesmo deseja obter provas suficientes e convincentes sobre as transações, foi utilizada a amostragem para análise de itens e transações constantes nos saldos contábeis. Assim, em decorrência dos ajustes identificados nas demonstrações apresentadas acima não representarem falhas significativas nos controles internos e que as mesmas foram apontadas e corrigidas

pela Companhia, considerou-se que a mesma possui um nível de risco de baixo a médio e que tal risco pode ser mitigado quando implementados procedimentos de conciliação de relatórios auxiliares com a contabilidade e de análises menos superficiais sobre a origem dos registos ativos e passivos, como por exemplo, a análise da realização do contas a receber e a necessidade de provisionamento dos créditos sem expectativa de recebimento.

Considera-se ainda, conforme análise da Demonstração do Resultado do Exercício após os efeitos dos ajustes, que ocorreu a redução do lucro do exercício. Infere-se nesta observação que houve o risco de que fossem destinados lucros maiores aos acionistas da Companhia o que poderia gerar um desembolso de caixa acima do que a mesma pudesse suportar, ou ainda a retirada de recursos que poderiam ser destinados a investimentos e melhoria da capacidade operacional.

Portanto, conclui-se que, tomando-se por base os procedimentos aplicados por área das Demonstrações Contábeis da Companhia ABC S.A, referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 2008, obteve-se um nível satisfatório de mitigação dos riscos inerentes e de detecção, os quais podem proporcionar segurança ao auditor independente na emissão de sua opinião sobre a adequacidade das demonstrações contábeis, opinião esta que se dará por meio do Parecer de Auditoria.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste item apresentam-se as conclusões deste estudo, compostas pelas considerações finais e pelo atendimento aos objetivos específicos propostos. Na seqüência, incluem-se ainda as sugestões para trabalhos futuros.

4.1 CONCLUSÕES

A atividade de auditoria independente de demonstrações contábeis tem como principal objetivo a emissão de um parecer, no qual o auditor expressa sua opinião quanto à adequacidade, ou não, das demonstrações contábeis.

A fim de suportar sua opinião, o auditor deverá coletar evidências e conduzir seu trabalho de acordo com as normas emitidas pelos órgãos balizadores da profissão e compor sua metodologia de trabalho por meio de uma abordagem baseada em riscos. É do conhecimento do auditor que os riscos sempre existirão, assim, o profissional deverá assumir seu papel aceitando o risco envolvido no processo de auditoria. Entretanto, o mesmo trabalhará visando minimizá-lo ao menor patamar aceitável, administrando todas as incertezas decorrentes do processo.

Portanto, tomando-se por base os procedimentos de auditoria aplicados na companhia objeto do estudo de caso, foram avaliados os riscos envolvidos na emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas. Muito embora tenham sido identificados erros, que em conjunto mantiveram-se acima da materialidade planejada, os mesmos foram recomendados como ajuste à Administração e, por conseguinte, foram contabilizados pela mesma.

Com relação aos objetivos específicos, os mesmos são apresentados no quadro a seguir juntamente com as conclusões obtidas quando do término da pesquisa:

OBJETIVOS ESPECÍFICOS	RESULTADOS DA PESQUISA
Definir os tipos riscos de auditoria	Os tipos de riscos de auditoria foram explicitados na fundamentação teórica, com enfoque nos riscos inerentes, de controle e de detecção.
Apresentar as principais normas e procedimentos que norteiam o auditor na avaliação dos riscos nas entidades auditadas	Foram apresentadas as principais normas, as quais envolvem o planejamento dos trabalhos, a avaliação dos sistemas contábil e de controles internos, a avaliação dos riscos de auditoria e demais normas que conduzem o trabalho do auditor independente quando da emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis.
Identificar os riscos presentes nas contas que compõem as demonstrações contábeis	Os riscos foram identificados quando da execução dos procedimentos de auditoria, estes realizados por meio de testes substantivos nas contas de balanço e de resultado.
Apurar as divergências encontradas quando da aplicação dos procedimentos de auditoria, por meio de um estudo de caso, as quais poderiam levar o auditor a emitir uma opinião errada sobre as demonstrações contábeis	As divergências foram identificadas conforme a execução dos testes de auditoria, e os ajustes apontados e contabilizados pela Administração da Companhia auditada.

Quadro 8: Atendimento aos objetivos específicos e resultados da pesquisa

Assim, a pesquisa que se direcionou para o questionamento dos riscos presentes na condução do trabalho do auditor independente, demonstrou tais riscos por meio da aplicação de testes substantivos nos saldos contábeis apresentados pela Companhia ao final do exercício de 2008.

Por último, cabe ressaltar que o exame das demonstrações contábeis foram conduzidos visando também a adequação das mesmas às normas contábeis e, principalmente, às alterações introduzidas por meio da Lei 11.638/07 a qual visa o alinhamento das práticas contábeis brasileiras, às normas internacionais (IFRS).

Portanto, as demonstrações contábeis auditadas já contemplam os ajustes decorrentes das alterações da lei das S.A.'s (Lei 6.404/76).

4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

A fim de contribuir para trabalhos futuros e também, ao tema abordado, tomando-se por base os resultados obtidos, sugere-se que se prossigam as pesquisas sobre risco em auditoria. Neste sentido, apresentam-se como sugestões para os próximos trabalhos:

➤ Realizar estudo de caso em determinada companhia, avaliando-se os fluxos de transações significativas (controles internos), por meio da realização de entrevistas e elaboração de fluxogramas e memorandos descritivos sobre os ciclos mapeados a fim de verificarem-se os controles e falhas constantes nos procedimentos internos.

➤ Analisar riscos de outras naturezas, mas não menos importantes para a auditoria, como os riscos relacionados às estratégias da companhia auditada, à tecnologia da informação, ao meio ambiente, ao mercado no qual a companhia atua, entre outros.

REFERÊNCIAS

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

ANTUNES, Jerônimo. *Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil*. Universidade de São Paulo – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Dissertação de Mestrado: São Paulo, 1998.

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ATTIE, William. *Auditoria interna*. São Paulo: Atlas, 1992.

AUDIBRA - Instituto dos Auditores Independentes Disponível em: <<http://www.audibra.org.br/>>. Acesso em: 11 de junho de 2009.

BASTOS, Lília da Rocha et al. *Manual para elaboração de projetos e relatórios de pesquisa, teses, dissertações e monografia*. 6. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2004.

BDO TREVISAN,. *Apostila nº 4 – Assistente I - Programa de treinamento*. São Paulo: BDO Trevisan, 2006.

BOYTON, William, JOHNSON, Raymond, KELL, Walter. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Decreto-lei 9.295, de 27 de maio de 1946 – Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm>. Acesso em: 12 de maio de 2009.

BRASIL. Lei 10.303, de 31 de outubro de 2001 – Altera e acrescenta dispositivos na Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, e na Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <<http://www.cnb.org.br/CNBV/leis/lei10303-2001.htm>>. Acesso em: 08 de maio de 2009.

C.F.C. – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 986/03. Aprova a NBC T 12 – Auditoria Interna. Disponível em <<http://www.crcs.org.br/resnormas/rescfc986.pdf>>. Acesso em: 23 de maio de 2009.

_____. Resolução nº 700/91. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1991/000700>. Acesso em: 24 de maio de 2009.

_____. Resolução nº 560/83. Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Disponível em <http://www.crc.org.br/legislacao/normas_tec/pdf/normas_tec_rescfc0560_1983.pdf>. Acesso em: 24 de maio de 2009.

GALLORO, A.A. *Controle interno e Contabilidade como elemento de controle*. In Coleção Seminários CRC-SP/ IBRACON: Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. São Paulo, Ed. Atlas, 1988.

HERZMANN, Nélcio. *Auditoria contábil: livro didático*. Palhoça, Unisul Virtual, 2009.

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1986.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia Científica*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Luís Martins de e FILHO, André Diniz. *Curso básico de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREIRA, Antônio Nunes. *A importância do controle interno para a gestão das empresas*. Universidade Federal Fluminense - Artigo: Rio de Janeiro, 2008.

PEREIRA, Luís Cláudio R. *Auditoria contábil independente: uma revisão bibliográfica sobre o risco de auditoria*. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis – SC, 2004.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. *Auditoria das demonstrações contábeis: normas e procedimentos*. São Paulo: Atlas, 2006.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. *Fundamentos de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2007.

SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de auditoria*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de auditoria*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. (livro texto)

SANTI, Paulo Adolpho. *Introdução à auditoria*. São Paulo: Atlas, 1988.

SANTOS, Aldomar Guimarães dos e PAGLIATO, Wagner. *Curso de auditoria*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

VANCA, Paulo M.; COCURULLO, Antonio. *A importância da gestão de riscos nos processos de auditoria*. São Paulo: Pricewaterhousecoopers, 2002.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ANEXOS

PROGRAMA DE TRABALHO
31.12.2008

Rubrica contábil	Saldo em	Ref.	Procedimentos		
	31.12.2008		TOC's	SAP's	OSP's (*)
Disponibilidades (Caixa, Bancos e Aplicações Financeiras)	703.101	A	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	levantamento sobre os procedimentos de controle. Efetuar teste de conciliação bancária e exame dos extratos bancários. despesas financeiras incorridas com as contas de resultado e evidenciar no WP o tipo de aplicação, o rendimento e o prazo de resgate	Circularização dos saldos.
Clientes	78.183.467	B	Na data-base de 26.09.2008 foi realizado os procedimentos de levantamento dos controles internos da área de vendas e contas a receber. Dessa forma, foram avaliados os controles, o ambiente e os riscos. Observou-se a cobertura dos postulados críticos.	Obter relatório financeiro e cruzar com o contábil. Caso haja diferenças, apontar. Realizar testes de liquidação subsequente, inspecionando também o documento fiscal. Verificar a correta contabilização da variação cambial. vencimento dos débitos. sua suficiência.	Circularização dos saldos. Análise da carteira de clientes e do elevado grau de dependência.
Estoques	29.524.796	C	Na data-base de 26.09.2008 foi realizado os procedimentos de levantamento dos controles internos da área de custos e estoques. Dessa forma, foram avaliados os controles, o ambiente e os riscos. Observou-se a cobertura dos postulados críticos. Em dezembro de 2008 será feito o inventário para inspeção física do estoque.	Cruzar o relatório de inventário com os saldos contábeis. (matéria-prima), de realização dos estoques (produtos acabados) e de obsolescência.	Procedimentos de revisão analítica do período. Circularização de estoque em poder de terceiros

Despesas antecipadas	1.151.884	D	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	Verificar apropriação de acordo com a competência. Dar atenção as contas de despesas a apropriar e custos de reformas a apropriar.	Procedimentos de revisão analítica do período
Impostos a recuperar	8.106.005	E	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	recuperar (verificar os livros de registros de entradas, saídas e apuração de ICMS e IPI e cruzar com os saldos contábeis, além de testar algumas notas para Testar liquidação do saldo.	Procedimentos de revisão analítica do período.
Outras contas a receber	9.437.784	G	maior efetividade na análise da área.	adiantamentos a fornecedores (checar a idade dos saldos)	revisão analítica do período.
Partes relacionadas	Contas 113030 e 113031	H	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	Obter relatório financeiro e cruzar com o contábil. Fazer teste de liquidação subsequente. Verificar a correta contabilização da variação cambial.	Circularização dos saldos.
Realizável a longo prazo	2.349.931,85	I	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	Checar a composição e testar a conta de depósitos judiciais. Verificar os comprovantes dos novos depósitos.	Procedimentos de revisão analítica do período.
Imobilizado	10.800.274	U	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	baixas. Realizar teste global de depreciação. Atentar para os itens totalmente depreciados. imobilizado em função das baixas terem sido significativas (teste direto e reverso)	Procedimentos de revisão analítica do período.
Diferido	803.250	X	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	Testar movimentação de novos diferidos e realizar teste de amortização	Procedimentos de revisão analítica do período.
Instituições Financeiras	61.637.653	AA	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	Solicitar os contratos de capital de giro e cruzar com as respostas de circularização. Selecionar alguns ACC para testar liquidação.	Circularização dos saldos.

Fornecedores	16.747.157	BB	Na data-base de 31.07.2006 foi realizado os procedimentos de levantamento dos controles internos da área de compras e contas a pagar. Dessa forma, foram avaliados os controles, o ambiente e os riscos. Observou-se a cobertura dos postulados críticos.	com o contábil. Caso haja diferenças, apontar. Realizar testes de liquidação subsequente, inspecionando também o documento vencimento dos saldos para certificar-se de que não existem obrigações em atraso. Caso exista, justifique o motivo calcule multa e juros de	Circularização dos saldos. Análise da carteira de fornecedores e do elevado grau de dependência.
Impostos a pagar	203.926	CC	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	Testar as bases de cálculo e verificar a correta segregação entre curto e longo prazo. Testar parcelamento do ICMS.	Verificar as certidões negativas.
Outras contas a pagar	7.620.737	DD	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	com o contábil. Caso haja diferenças, apontar. Testar a conta de juros (do que eles se referem?).	Procedimentos de revisão analítica do período
Adiantamentos			Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área	Verificar composição de adiantamento de clientes e fazer liquidação subsequente.	Procedimentos de revisão analítica do período
Obrigações trabalhistas	2.671.063	HH	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	férias e 13ºsalário. Testar cálculo da folha de pagamento e seus encargos. encargos sociais e verificar o pagamento dos salários. serviços rotineiros para verificarmos a possibilidade de vínculo empregatício.	Procedimentos de revisão analítica do período
Contingência	4.154.456	KK	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	Obter resposta dos advogados e concluir sobre a suficiência da provisão registrada.	Circularização dos saldos.

Partes relacionadas	Junto com fornecedores	MM	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	Obter relatório financeiro e cruzar com o contábil. Fazer teste de liquidação subsequente. Verificar a correta contabilização da variação cambial.	Circularização dos saldos.
Patrimônio Líquido	(40.793.408)	SS	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	Elaborar a DMPL. Testar aumento de capital (verificar financeiramente como foi realizado o aporte)	Procedimentos de revisão analítica do período
Resultado		10	Testes de SAP's e OSP's, tem maior efetividade na análise da área.	Fazer variação analítica do resultado. Realizar testes de voucher em rubricas que apresentaram variações anormais durante o semestre.	Procedimentos de revisão analítica do período.