

Curso de Graduação em

Ciências Contábeis a distância

AUDITORIA CONTÁBIL II

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente



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



V632a Vicente, Ernesto Fernando Rodrigues

Auditoria Contábil II / Ernesto Fernando Rodrigues Vicente. - Florianópolis :
Departamento de Ciências Contábeis / UFSC, 2012.

90p. : il.

Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-62894-57-2

1. Contabilidade. 2. Auditoria. 3. Educação a Distância. I. Universidade Federal de
Santa Catarina/Departamento de Ciências Contábeis. II. Título.

CDU: 657

GOVERNO FEDERAL

Presidente da República – Dilma Vana Rousseff
Ministro da Educação – Fernando Haddad
Secretário de Educação a Distância – Carlos Eduardo Bielschowsky
Diretor Nacional da Universidade Aberta do Brasil – João Carlos Teatini de Souza Clímaco

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

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

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

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

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

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

EQUIPE DE PRODUÇÃO DE MATERIAL

Coordenação de Design Instrucional – Andreia Mara Fiala

Design Instrucional – Isabel Maria Barreiros

Revisão Textual – Maria Geralda Soprana Dias

Coordenação de Design Gráfico – Giovana Schuelter

Design Gráfico – Maraysa Alves

Ilustrações – Maraysa Alves

Design de Capa – Guilherme Dias Simões

Felipe Augusto Franke

Steven Nicolás Franz Peña

Projeto Editorial – André Rodrigues da Silva

Felipe Augusto Franke

Guilherme Dias Simões

Steven Nicolás Franz Peña

SUMÁRIO

UNIDADE 1 – CONTROLES INTERNOS	10
1.1 Definição e Projeto de Sistemas de Controles Internos.....	11
Plano da organização.....	12
Métodos e medidas.....	12
Proteção de ativos.....	12
Obtenção de informação adequada.....	13
Promoção da eficiência operacional.....	14
Estímulo à obediência e ao respeito às políticas da administração	14
1.2 Categoria de Sistemas de Controle Interno	15
Controles gerenciais	15
Controles funcionais	16
Controles independentes	16
Controles de fluxo	17
1.3 Principais Sistemas de Controle Interno	17
Disponível	18
Vendas e contas a receber	19
Compras / contas a pagar	20
1.4 Evolução	20
1.5 Ambiente e Componentes de Controles Internos	21
Teoria da agência e governança corporativa	21
Conflitos ou problemas de agência	22
1.6 Controladoria	24
1.7 Auditoria Interna	24
1.8 Sistemas Integrados de Gestão – SIG (ERP).....	25
Processos	27
1.9 Avaliação de Sistema de Controles Internos –	
Metodologia COSO.....	28
A criação do COSO	28
Componentes do gerenciamento de riscos corporativos.....	29
1.10 Revisando os Principais Conceitos	32

UNIDADE 2 – EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA.....38

2.1	Fontes da Evidência de Auditoria	39
2.2	Procedimentos de Auditoria para Obtenção de Evidência de Auditoria	39
	Inspeção	40
	Observação	40
	Confirmação externa.....	40
	Recálculo	42
	Reexecução	42
	Procedimentos analíticos.....	42
	Indagação.....	42
2.3	Informações a Serem Utilizadas como Evidência de Auditoria	43
	Relevância	43
	Confiabilidade.....	44
	Seleção dos itens para testes para obtenção da evidência de auditoria.....	44
	Seleção de todos os itens	45
	Seleção de itens específicos.....	45
2.4	Testes de Superavaliação e e Subavaliação	46
2.5	Análise das Evidências pela Auditoria dos Processos	49
2.6	Processo de Vendas e Contas a Receber	49
2.7	Processo de Compras e Contas a Pagar	53

UNIDADE 3 – QUALIDADE E REVISÃO DA QUALIDADE PELOS PARES.....64

3.1	Qualidade do Trabalho de Auditoria.....	65
	Identificação da responsabilidade da liderança pela qualidade da auditoria	65
	Níveis de exigências éticas relevantes	66
	Aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes.....	66
	Gestão das pessoas, execução e monitoramento do trabalho.....	67
	Monitoramento	68
3.2	Resolução CFC nº. 1.323 / 11 – NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	69
3.3	Características do Programa	70
3.4	Procedimentos para a Revisão Pelos Pares.....	72
3.5	Relatório de Revisão	73

UNIDADE 4 – RELATÓRIOS.....76

4.1	Concordância da Administração	77
4.2	Continuidade Operacional	78
4.3	Erro e Fraude.....	78
4.4	Estimativas Contábeis.....	79
4.5	Relatórios da Auditoria.....	79
4.6	Relatório de Recomendações da Auditoria	80
4.7	Conclusão do Auditor.....	81
4.8	Relatório do Auditor Independente	82
	Opinião do auditor – padrão	82
	Opinião do auditor – modificações em relação ao padrão.....	83
4.9	Complementos ao Relatório do Auditor	
	Independente (outros assuntos)	84
	Demonstrações contábeis do período anterior auditadas por	
	auditor independente antecessor	84
	Demonstrações contábeis do período anterior não auditadas	85
	Demonstrações contábeis comparativas	85
	Normas de auditoria de jurisdição específica.....	85

REFERÊNCIAS.....87

CAROS ALUNOS,

A Auditoria Contábil, tanto a interna como a externa ou independente, é reconhecida como atividade de fundamental importância para evidenciarem-se as boas práticas de governança nas organizações, proporcionando maior confiança dos usuários na informação contábil.

Desejamos que os alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis da UFSC dediquem-se a estudar, discutir, questionar e praticar os conceitos, procedimentos e testes expostos neste texto

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

Unidade 1

CONTROLES INTERNOS

Na unidade 1, você vai conhecer os conceitos sobre o controle interno e a ligação com outras áreas das organizações, especialmente com sistemas de controle interno, governança, controladoria e auditoria interna.

1.1 DEFINIÇÃO E PROJETO DE SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS

Sistemas de controle interno são orientados à proteção dos ativos e devem possibilitar a medição da eficiência operacional.

Uma definição feita pela [AICPA](#) (CRC, 1992, p. 51) ainda pode ser utilizada como uma das melhores definições sobre controle interno:

[...] 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 e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.

American Institute of Certified Public Accountants – Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.

Todas as áreas das organizações estão ligadas aos sistemas de controle interno. **Na área contábil**, os principais objetivos estão relacionados à proteção de ativos e à validade dos registros contábeis; **na administração**, estão relacionados às operações de produção, de compra, de venda, de *marketing*, dentre outros.

Relembrando os conceitos de auditoria (VICENTE, 2011, p. 19-27), sabe-se que, além da obrigação legal, existem outras razões que levam as empresas a utilizarem-se de serviços de auditoria, e todas essas razões estão associadas, direta ou indiretamente, aos sistemas de controle interno:

- a. na concessão de empréstimo por uma instituição financeira;
- b. no atendimento às exigências do estatuto ou contrato social da companhia ou empresa;
- c. para o controle interno de acionistas, proprietários ou administradores da empresa;
- d. para efeitos de incorporação, fusão e cisão de empresa;
- e. por imposição de um fornecedor para financiar a compra de matéria-prima.



Adaptando-se a definição do AICPA (CRC, 1992, p. 51) à estrutura das organizações, podemos modelar como principais objetivos do controle interno os seguintes elementos:

- Plano da organização;
- Métodos e medidas;
- Proteção de ativos;
- Obtenção de informação adequada;
- Promoção da eficiência operacional;
- Estímulo à obediência e ao respeito às políticas da administração.

1.1.1 PLANO DA ORGANIZAÇÃO

O primeiro elemento trata da definição clara do organograma da organização com a definição adequada das relações de autoridade e de responsabilidade entre as funções e cargos, assim como a segregação das funções de custódia (guarda de ativos), contabilidade e de auditoria interna.

1.1.2 MÉTODOS E MEDIDAS

O segundo elemento da definição de controle interno trata da definição dos meios de comparação e julgamento da eficiência e da eficácia da operação da organização. A criação e o acompanhamento de indicadores devem ser objeto de comunicação e de participação de todos os colaboradores da organização. A percepção do enfoque sistêmico é importante para que cada área ou departamento entenda a sua responsabilidade e participação no sistema de controle interno.

1.1.3 PROTEÇÃO DE ATIVOS

Um dos principais objetivos dos sistemas de controle interno, a proteção de ativos tem como fundamento a proteção contra qualquer tipo de situação indesejável: erros intencionais (fraude) ou erros não intencionais. Diversas orientações nos procedimentos da organização podem ser implementadas para minimizar esses erros. A seguir, uma lista resumida de algumas orientações:

- segregação de funções: separação entre funções de proteção de guarda de ativos, das funções de recebimento e pagamento;
- adoção de sistema de autorização e aprovação: determinadas operações só podem ser efetivadas por meio de um sistema em que haja autorização e aprovação de superiores hierárquicos. A adoção de alçadas progressivas é uma prática adotada por muitas organizações;
- rotação de funcionários: em áreas mais sensíveis à perda de ativos, mudar os funcionários de área/departamento;
- manutenção de contas de controle: controles de contas a receber de clientes, de contas a pagar a fornecedores, de tributos, etc.;
- seguro: de determinados ativos que possam apresentar risco de perda, tais como máquinas, equipamentos, inclusive seguro de vida;
- diminuição de erros e desperdício;
- contagens físicas independentes: verificação das quantidades físicas independente dos responsáveis pela guarda desses ativos.

1.1.4 OBTENÇÃO DE INFORMAÇÃO ADEQUADA

Toda informação contábil deve ser adequada, independentemente de uso interno ou externo, à demanda dessa situação, tanto em tempo hábil como no seu conteúdo.

Para usuários externos só devem ser divulgadas as informações que cumprem esse requisito, tais como as exigidas pela legislação: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados, Notas Explicativas, etc.

Para usuários internos e de acordo com o seu nível de acesso às informações, os sistemas de controle interno devem estar sustentados por documentação fidedigna, devem estar conciliados, analisados, com acesso ao plano de contas e preferencialmente por meio de sistema de informática.



1.1.5 PROMOÇÃO DA EFICIÊNCIA OPERACIONAL

Todos os componentes já vistos estão orientados à promoção da eficiência operacional, pois tanto os métodos e medidas utilizadas, a implementação de políticas de proteção de ativos, como a disponibilidade da informação adequada por meio da divulgação de relatórios gerenciais podem indicar quais as medidas corretivas que devem ser implementadas para a melhoria da eficiência operacional.

Complementarmente, outras ações podem ser implementadas para melhorar a eficiência das operações, tais como:

- recrutamento e seleção: nessa fase, é importante a seleção de pessoal qualificado de acordo com as necessidades da função/ cargo em pauta;
- treinamento: o treinamento adequado ao uso de ferramentas e de sistemas melhora a eficiência;
- plano de carreira: a adoção de um plano de carreira pode motivar os colaboradores no desenvolvimento da carreira;
- relatórios de desempenho: acompanhamento periódico por parte dos participantes do desempenho pessoal e corporativo das atividades;
- tempos e métodos: a adoção desta prática permite padronizar as operações de produção, diminuindo desperdícios;
- custo-padrão: permite a comparação do custo esperado e do custo realizado, induzindo à adoção de melhorias nos processos;
- manuais internos: permite a padronização dos processos de produção;
- instruções formais: deixa claro aos participantes, por escrito e formalizado, o que se espera do seu trabalho.

1.1.6 ESTÍMULO À OBEDIÊNCIA E AO RESPEITO ÀS POLÍTICAS DA ADMINISTRAÇÃO

As políticas da administração devem ser conhecidas, divulgadas e respeitadas, pois representam as ações estratégicas, táticas e operacionais pensadas e acordadas pelos gestores da organização. Os sistemas de controle interno, ao

estimulem a obediência e o respeito a essas políticas, fornecem um fator psicológico forte na ação das pessoas em suas áreas de trabalho.

Para a efetividade das políticas da administração é necessária supervisão, não só da aplicação, mas principalmente da divulgação dessas políticas, assim como adoção de um sistema de revisão e aprovação dessas políticas e a estruturação de uma área de auditoria interna para o acompanhamento e controle dos resultados da aplicação das políticas.

1.2 CATEGORIA DE SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO

Alguns autores estruturam os sistemas de controle interno em: gerenciais, funcionais, independentes e de controles de fluxo. Essa estruturação facilita o entendimento e a exemplificação do uso desses sistemas.



1.2.1 CONTROLES GERENCIAIS

São a forma e o modo como a administração utiliza os relatórios e as análises obtidas. Quando o auditor verifica o funcionamento dos sistemas de controle interno, deve constatar o nível de confiança no seu funcionamento. Esse nível de confiança irá balizar e indicar o nível de confiança em outros sistemas. É importante lembrar que esse nível de confiança deverá ser utilizado como variável de peso na determinação da amostra a ser auditada.

Podemos citar como exemplos de controles gerenciais o modelo de custeio utilizado para a tomada de decisões, a margem de contribuição, o uso de sistemas que associam estratégias às operações (BSC). Vejamos alguns exemplos:

- Relatórios que permitam à diretoria/gerência acompanhar a evolução dos saldos de contas a receber, contas a pagar, financiamentos;
- Avaliação permanente dos saldos de salários, FGTS, provisões de férias e de 13º;
- Relatórios ABC de estoques.



O auditor deve identificar pontos fracos e fortes e determinar se os controles dos sistemas de informações merecem a confiança do auditor e serão fundamentais para a definição do tamanho da amostra a ser auditada: em empresas com controles gerenciais confiáveis o tamanho da amostra pode ser mínima (20% a 30%); para empresas com controles gerenciais não confiáveis, o tamanho da amostra deve ser maior e relacionado à confiança do auditor.

1.2.2 CONTROLES FUNCIONAIS

São controles orientados para a estrutura organizacional e funcional da organização, notadamente para as relações de responsabilidade e de segregação de funções.

Deve o auditor identificar falhas, pontos fortes e se os controles são confiáveis. Vejamos alguns exemplos:

- Avaliar se as funções de custódia de ativos são segregadas da função de contabilização;
- Indicar se pessoas diferentes entregam produtos e recebem de clientes;
- Indicar se pessoas diferentes recebem produtos e pagam aos fornecedores;
- Indicar a existência de “*fire wall*” entre áreas;
- Em áreas de desenvolvimento de sistemas, identificar se o pessoal de desenvolvimento e testes tem acesso ao ambiente de produção.

1.2.3 CONTROLES INDEPENDENTES

São denominados controles independentes aqueles orientados a verificar se um determinado controle gerencial e/ou funcional é consistente. Podemos citar como exemplos de controles independentes a reconciliação das contas bancárias com os extratos, a conferência do saldo das contas do razão com o saldo da conta-controle, a análise periódica e a regularização de pendências em estoques, a investigação de documentos com valores divergentes.

Esses controles devem ser feitos e revisados por pessoas diferentes daquelas que realizaram a tarefa original. Eis alguns exemplos:

- Identificar quando são preparadas as análises de idade dos saldos de contas a receber, contas a pagar, e de outros saldos contábeis e quem as prepara.
- Avaliar como a organização verifica se tudo o que foi vendido foi faturado e se tudo o que foi faturado foi recebido.
- Identificar quais são os procedimentos para manuseio, cálculo, e aprovação da folha de pagamento, de descontos dados aos clientes, da concordância no pagamento de juros a fornecedores.

1.2.4 CONTROLES DE FLUXO

Estes controles fazem parte do próprio fluxo do processo e objetivam proporcionar a segurança de que os procedimentos e as normas internas estejam sendo realizados e obedecidos. Atuam no sentido de:

- avaliar se existe conferência das notas fiscais feitas por outra área;
- identificar como é o processo de liberação de crédito para os clientes que compram a prazo;
- identificar a existência de níveis hierárquicos de alçada para descontos nas vendas e para compras.

1.3 PRINCIPAIS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO

A estrutura do controle interno de cada organização está associada à sua complexidade, ao seu tamanho, à quantidade de pessoas, à quantidade de unidades, etc. De forma geral, os principais controles internos, associados mais diretamente à contabilidade, são os seguintes:



1.3.1 DISPONÍVEL

Uma primeira preocupação na análise do controle interno do disponível (caixa, bancos e aplicações financeiras) é em relação à estrutura organizacional, pois, na área de tesouraria, principal área que manuseia dinheiro, o controle interno confiável inicia-se no processo de recrutamento e seleção dos profissionais da área, uma vez que devem ser contratados profissionais com experiência e formação adequada ao cargo, assim como de reputação ilibada.

Uma segunda preocupação relaciona-se às políticas de manejo de fundos (quem, quando, onde são responsáveis pela prestação de contas), aos montantes e controles dos fundos de caixa, ao processo de cobrança, ao pagamento – com cheque, em dinheiro e por transferência de fundos – aos avisos bancários, aos procedimentos e registros contábeis, às contas bancárias, às reconciliações bancárias.

Finalmente, algumas questões podem ser levantadas pelo auditor:

- As contas bancárias são reconciliadas regularmente?
- A reconciliação é feita por funcionário que não participa da preparação e assinatura dos cheques?
- Os extratos e cheques pagos são encaminhados diretamente ao responsável pela reconciliação?
- A reconciliação atende aos aspectos essenciais? Comparação de cheques pagos com registros e comparação do saldo com razão geral;
- O pessoal que revisa as reconciliações tem qualificação e preparação técnica para essa atividade?
- Os cheques depositados e devolvidos são encaminhados para o caixa?
- Os registros das transações do caixa demonstram todos os casos de cheques ou dinheiro recebidos / pagos?
- As transferências bancárias são efetuadas sob controle contábil, por meio de contas especiais?

1.3.2 VENDAS E CONTAS A RECEBER

As áreas de vendas e de contas a receber, mesmo sendo fisicamente segregadas, apresentam um forte relacionamento com o controle interno, pois vendas feitas sem critérios adequados de análise de risco podem trazer perdas relevantes para as organizações.

Um ponto importante é a definição clara e difundida das políticas de vendas à vista e a prazo. Deve estar definido quem pode efetuar descontos nos preços à vista; quais as taxas de juros nas vendas a prazo, quais critérios devem ser utilizados pelo pessoal de vendas para minimizar o risco de não recebimento das vendas a prazo.

Outros pontos importantes:

Vendas

- Criação de cadastro com informações sobre o perfil de consumo do cliente.
- Segregação das funções de venda com a de almoxarifado (entrega do produto/serviço).
- As comissões da área de vendas só devem ser pagas quando da liquidação das contas a receber, criando dessa forma uma maior responsabilização por parte do pessoal de vendas.

Contas A Receber

- Criação de cadastro com informações sobre o perfil financeiro do cliente.
- Análise das classes de risco por cliente (ver quadro nos demonstrativos contábeis dos bancos).
- Análise do índice de inadimplência das vendas no período e quadro comparativo com períodos anteriores.



1.3.3 COMPRAS / CONTAS A PAGAR

As áreas de compras e de contas a pagar também são fisicamente segregadas, mas apresentam um forte relacionamento com o controle interno, pois compras feitas sem critérios adequados de análise dos fornecedores podem trazer perdas relevantes para as organizações.



Vejamos alguns pontos importantes:

- Definição clara e comunicação das normas e procedimentos da área de compras.
- Controle das compras realizadas e da qualidade dos produtos e serviços adquiridos.
- Controle da conta-corrente fornecedores e conseqüentemente das contas a pagar.
- Verificação constante da qualidade dos registros e procedimentos contábeis.
- Rodízio do pessoal da área de compras.
- Verificação da existência física dos produtos comprados.

1.4 EVOLUÇÃO

A evolução dos modelos de decisão e de gestão tem criado grande impacto nos controles internos. A reengenharia, vista por Stair e Reynolds (2002, p. 39) como o “redesenho de processos que envolve a readequação dos processos empresariais, estruturas organizacionais, sistemas de informação e valores da organização, objetivando uma guinada nos resultados dos negócios da organização” é um sistema administrativo, idealizado no início dos anos de 1990 e utilizado pelas organizações para se manterem competitivas com grande impacto nas mudanças dos processos, nas atividades, tarefas e na estrutura organizacional.

Com a disseminação da microinformática, das redes de comunicação, da internet e dos bancos de dados relacionais e orientados a objeto, a evolução dos sistemas de gestão, MRP, MRP II, ERP, ERP II, e as inovações tecnológicas também impactaram fortemente os modelos de controle internos adotados pelas organizações.

1.5 AMBIENTE E COMPONENTES DE CONTROLES INTERNOS

Os sistemas de controles internos têm sua origem no crescimento do tamanho e da complexidade dos processos das organizações por requererem maior especialização de seus integrantes. O crescimento do tamanho obriga as organizações a delegarem decisões para um maior número de pessoas e tende a criar conflitos entre o(s) proprietário(s) e os gestores contratados para a administração da organização (conflito de agência). O crescimento da complexidade dos processos obriga a organização a implementar e melhorar o equilíbrio entre as competências operacionais (produção, finanças, vendas, marketing, etc.) e as competências gerenciais, estratégicas e sistêmicas dos gestores (planejamento estratégico, orçamento, alavancagem, planejamento tático, etc.).

Antes de tratar dos sistemas de controle interno, é importante contextualizar sua importância e desenvolvimento.

1.5.1 TEORIA DA AGÊNCIA E GOVERNANÇA CORPORATIVA

Como já visto, o crescimento da organização requer mais sincronia e especialização de seus integrantes, sempre em busca de um maior equilíbrio entre as competências operacionais e sistêmicas dos gestores. Mas esse crescimento traz um desafio da gestão organizacional: a administração dos problemas de agência! E o que vem a ser esse problema?



Essa visão, denominada “Teoria da Agência”, desenvolvida por Berle e Means (1932), que separa a propriedade do controle da organização, aborda a relação na qual se estabelece um contrato entre uma ou mais pessoas (**principal**) que contratam outras pessoas (**agentes**) para desempenhar alguma tarefa em seu favor e envolve a delegação de autoridade para a tomada de decisão pelo agente. Um exemplo bem simplista desta teoria e de fácil entendimento é o da venda de um imóvel, por parte do proprietário, que contrata um agente imobiliário (corretor de imóveis) para a efetivação da venda. O proprietário delega ao corretor a autoridade pela tomada de decisão da venda do imóvel. Se todos os acordos feitos pelas partes forem atendidos, o processo é finalizado com o recebimento pelo proprietário dos valores acordados e do pagamento da comissão ao corretor.

Se o corretor tomar decisões que irão causar conflitos com o proprietário, está formado o “conflito de agência”.

Resumidamente, na Figura 1.1, podemos observar a separação, ou confrontação, entre o detentor do capital (**principal**) e o gestor das tarefas (**agente**).

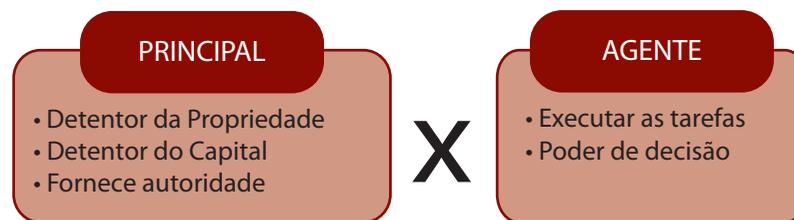


Figura 1.1 – Teoria da Agência.

1.5.2 CONFLITOS OU PROBLEMAS DE AGÊNCIA

O conflito de agência surge, nas organizações, principalmente em função dos interesses divergentes entre executivos (**agentes**) e acionistas (**principais**), causando a assimetria informacional, que é a diferença no nível do conhecimento da informação, geralmente maior por parte dos gestores, que atuam no dia a dia das organizações, conforme a Figura 1.2.



Figura 1.2 – Assimetria informacional.

O conflito de agência não pode ser simplesmente eliminado – conflito de interesses é da natureza humana e da natureza dos negócios – mas pode ser minimizado com algumas ações e cuidados com práticas de governança corporativa.

As práticas de governança corporativa são medidas que buscam a melhoria nos relacionamentos entre os Acionistas/Cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal, com a finalidade de otimizar o desempenho da empresa e facilitar o acesso ao capital, proporcionando ainda aos proprietários (acionistas ou cotistas) a gestão estratégica de sua organização e a efetiva monitoração da direção executiva.

Os princípios fundamentais da boa governança corporativa podem ser resumidos em cinco pontos :

- **Transparência (*Disclosure*):** a comunicação, tanto interna como externa, principalmente quando espontânea, aumenta a confiança quanto aos gestores e deve estender-se além dos dados econômicos, contábeis e financeiros.
- **Prestação de contas (*Accountability*):** obrigação de prestação de contas pelos resultados das decisões e/ou ações e responsabilização por todos os atos praticados.
- **Cumprimento das leis (*Compliance*):** Adoção de procedimentos para atendimento à legislação e aos manuais de controle interno.
- **Equidade (*Fairness*):** todos os grupos de interesse (*stakeholders*) devem ter tratamento igualitário quanto à informação e à comunicação, independentemente de participação acionária.
- **Ética (*Ethics*):** é o pilar de toda a estrutura de governança; e são os princípios que motivam, reforçam, disciplinam e orientam o comportamento das pessoas e das organizações, e sua adoção reflete o respeito às normas, aos valores e costumes da sociedade onde coexistem.



1.6 CONTROLADORIA

Para que os princípios de governança possam ser adotados com efetividade é necessária a existência de mecanismos específicos de controle. Para suportar esses mecanismos, existe a estrutura da controladoria, que deve adequar o processo de gestão à realidade da empresa no meio ambiente em que ela está inserida.

A área de controladoria deve exercer o seu papel de forma independente:

- assegurando o interesse de todas as partes interessadas;
- exercendo uma função fundamental ao interagir com todas as dimensões de controle;
- voltando-se a minimizar o conflito de interesses entre o principal e o agente.



- Em resumo: não pode haver boas práticas de governança sem controle interno.
- E qual a ligação entre o conflito de agência, boas práticas de governança e controladoria?
- A auditoria independente avalia os controles internos, com o apoio da auditoria interna e/ou do pessoal especialista interno. Dessa forma, os sistemas de controle interno, no enfoque da controladoria e no enfoque das boas práticas de governança, ajudam a minimizar os problemas de agência, ou, em outras palavras, minimizar o conflito de interesses entre acionistas (principal) e gestores (agentes).

1.7 AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna tem sido constituída principalmente em função do crescimento e do aumento da complexidade dos processos organizacionais.

Em organizações menores, com menos complexidade e com controles mais simples, a função de auditoria interna é normalmente exercida pelos próprios acionistas, que geralmente também são os gestores.

Em organizações maiores, existem também processos com mais necessidade de controles de procedimentos e de análise dos seus pontos fortes e pontos fracos.

Mais recentemente, com a criação dos comitês de auditoria, há uma forte tendência em se ligar a auditoria interna ao comitê de auditoria, fomentando assim uma maior independência da auditoria interna.

De forma geral, a auditoria interna tem como principais objetivos:

- Identificar, conhecer, documentar e relatar possíveis falhas das principais tarefas e processos da organização.
- Conhecer profundamente o setor de atuação onde a organização opera.
- Fornecer suporte à auditoria independente.
- Conhecer a qualidade das informações operacionais por meio dos sistemas de controle interno.

São condições obrigatórias, para que os objetivos da auditoria interna possam ser atingidos, que o auditor interno:

- tenha acesso irrestrito às áreas;
- possa examinar regularmente os sistemas de controle interno, notadamente verificando a obediência às normas e regras (internas e externas), ou “*compliance*”, relatando sempre que necessário as não conformidades aos responsáveis pelas áreas;
- possa diagnosticar e propor correções para processos com erros e com indícios de fraudes.

A organização deve, para que a auditoria interna possa desenvolver adequadamente suas funções, definir, difundir e comunicar de forma clara e inequívoca a política da organização em relação à importância e à independência da auditoria interna.

1.8 SISTEMAS INTEGRADOS DE GESTÃO – SIG (ERP)

Os Sistemas Integrados de Gestão (SIG), ou ERP apresentaram uma grande evolução nos últimos cinquenta anos. É importante lembrar que esta sigla agrupa e integra os sistemas de controle interno, adotados pelas organizações

na definição internacional *Enterprise Resource Planning* – Planejamento dos Recursos da Empresa.



até os anos 1980/1990 de forma isolada, e a partir de então, de forma integrada. Como demonstra a Figura 1.3, os sistemas de controle interno ligados à produção tratavam basicamente do controle de estoques. Ao mesmo tempo, os sistemas de controle interno de contabilidade e de folha de pagamento eram também desenvolvidos e utilizados na área administrativa, porém sem integração com os processos de produção.

Nas décadas de 1970 e 1980, os sistemas de produção MRP e MRP II apresentaram um desenvolvimento importante, orientados especificamente para a produção (MRP) e para a manufatura (MRP II). A integração entre produção e sistemas contábeis, financeiros e de gestão de pessoal é uma demanda das organizações, pois, até então, os sistemas não eram integrados, ou, em outras palavras, os dados e as informações eram “transportados” entre os sistemas, causando repetição, acúmulo e desatualização dessas informações. Da década de 1990 em diante, surgem no mercado diversos fornecedores desses sistemas integrados, possibilitando melhores controles e maior conhecimento sobre as operações das organizações. Os conceitos de ERP II, BI, CRM, SCM, Colaboração e Gestão do conhecimento podem ser caracterizados por uma evolução dos sistemas de controle interno e em direção aos conceitos de processos.

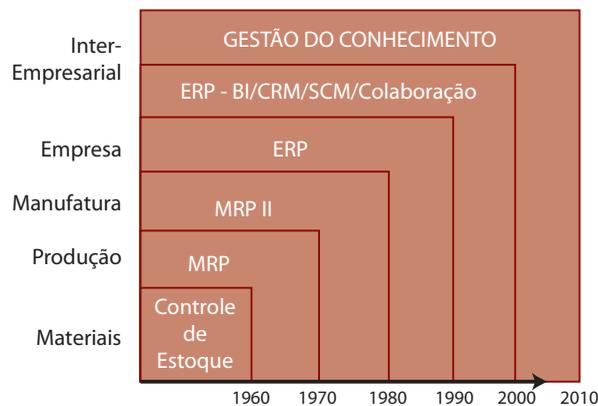


Figura 1.3 – Evolução dos sistemas de gestão.

1.8.1 PROCESSOS

Processo é o conjunto de atividades associadas e relacionadas, com objetivos comuns, que definem as relações e os papéis funcionais. Outra abordagem de processos é a de um conjunto de atividades realizadas na geração de resultados para o cliente (desde o início do pedido até a entrega do produto). Em uma visão transdisciplinar, pode ser definido como a sincronia entre insumos, atividades, infraestrutura e referências necessárias para adicionar valores para o ser humano.

O SIG pode então ser caracterizado como um integrador de processos, tal como detalhado na Figura 1.2, onde, apenas para exemplificar, há a integração entre as áreas de finanças, de materiais, manufatura, recursos humanos, tecnologia e distribuição.

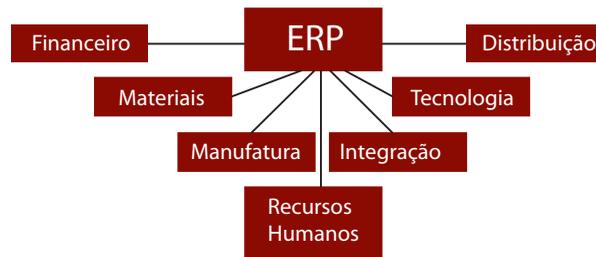


Figura 1.4 – Integração entre as diversas áreas da organização.

Na Figura 1.3, uma visão da integração na área de Controladoria e Finanças.

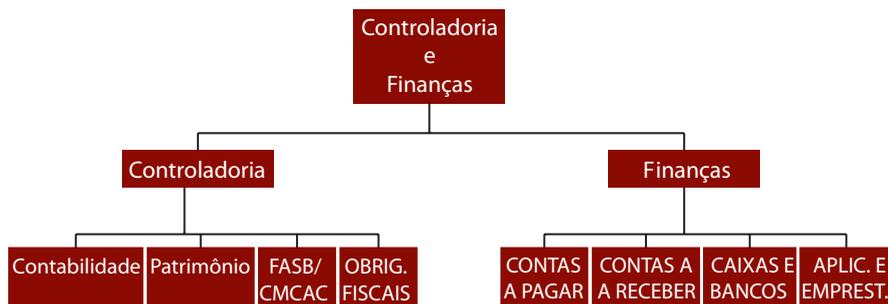


Figura 1.5 – Integração nas áreas de Controladoria e Finanças.



Veja na próxima unidade, itens 2.6 e 2.7, os fluxos dos processos de vendas, contas a receber, compras e contas a pagar para melhor entendimento desta integração.

1.9 AVALIAÇÃO DE SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS – METODOLOGIA COSO

A metodologia COSO é um processo integrado, estruturado para enfrentar os riscos dos negócios e para fornecer razoável segurança de que os objetivos gerais da organização sejam atingidos.

1.9.1 A CRIAÇÃO DO COSO

Organizado em 1985, o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), com sede nos Estados Unidos da América, é formado pelas seguintes instituições: American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executives International (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA), e Institute of Management Accountants (IMA). Publicou a obra *Internal Control – Integrated Framework*, com o objetivo de ajudar as organizações a aperfeiçoarem seus sistemas de controle interno. Desde aquela época, essa estrutura, denominada então de “Metodologia COSO”, foi incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados por organizações espalhadas por todo o mundo, para controlar melhor suas atividades.

Inicialmente voltado fortemente às atividades de controle, em 2001, o foco da metodologia COSO volta-se para o gerenciamento de riscos. Nessa época, ocorreram diversas situações de alto risco não gerenciadas (Enron, Arthur Andersen, entre outras), o que torna mais clara a necessidade de uma estratégia sólida, capaz de identificar, avaliar e administrar os riscos financeiros e dos negócios.

1.9.2 COMPONENTES DO GERENCIAMENTO DE RISCOS CORPORATIVOS

O gerenciamento de riscos corporativos, conforme a COSO, está estruturado em oito componentes que se relacionam entre si e devem estar integrados com o processo de gestão. São eles:

- 1. Ambiente interno** – O ambiente interno fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pela organização em comum com a filosofia de gerenciamento de riscos. Outros elementos importantes em relação ao ambiente interno são a integridade, os valores éticos e a competência das pessoas da organização, a filosofia e estilo gerenciais, a forma como a gerência atribui autoridade, responsabilidade e organiza e desenvolve seu pessoal, o comprometimento da direção, o conhecimento claro de suas atribuições e os limites de suas autoridades. Em resumo, as pessoas devem ter consciência, competência, e o comprometimento de FAZER o que é CERTO da MANEIRA CERTA.
- 2. Fixação de objetivos** – A fixação de objetivos é pré-condição para a definição de um sistema de controle interno e também para identificar, avaliar e responder aos riscos das organizações. Os objetivos podem ser: estratégicos, com metas de alto nível e alinhadas com a missão/visão da organização; ou relacionados aos aspectos operacionais de comunicação e de conformidade.
- 3. Identificação de eventos** – Os eventos internos e externos que influenciam a implementação da estratégia ou a realização de objetivos da organização, tais como incidentes ou ocorrências, devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Os riscos (eventos negativos) devem ser objeto de avaliação e de minimização (ver 5º componente: resposta ao risco). As oportunidades (eventos positivos) devem ser canalizadas para os processos de estabelecimento de estratégias da organização.
- 4. Avaliação de riscos** – Os riscos devem ser identificados, analisados e mensurados, considerando-se a sua probabilidade de ocorrência e os seus prováveis impactos como base para determinação do modo pelo qual deverão ser administrados. A mensuração do risco pressupõe a estimativa da importância do risco, a avaliação da probabilidade de sua ocorrência e a avaliação da tolerância da organização ao risco.



5. **Resposta a riscos** – A administração escolhe as respostas aos riscos, evitando, reduzindo, compartilhando, ou mesmo aceitando os riscos, com o desenvolvimento e a adoção de medidas do gerenciamento de riscos. Evitar significa suspender as atividades; reduzir significa adotar procedimentos de controle para minimizar a probabilidade e/ou o impacto do risco; compartilhar implica em redução da probabilidade ou do impacto, em terceirização de atividades, contratação de seguros, etc. Aceitar significa não adotar medidas mitigadoras.
6. **Atividades de controle** – Políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia. São as políticas e os procedimentos que contribuem para assegurar se os objetivos estão sendo alcançados, se as diretrizes administrativas estão sendo cumpridas e se estão sendo realizadas as ações necessárias para gerenciar os riscos com vistas à consecução dos objetivos da entidade. Atividades de controle:
 - Limites de alçada (prevenção).
 - Autorização prévia (prevenção).
 - Conciliação (detecção).
 - Revisão de desempenho (detecção).
 - Segurança física (prevenção e detecção).
 - Segregação de funções (prevenção).
 - Sistemas informatizados – TI (prevenção e detecção).
 - Normatização interna (prevenção).

A efetividade do controle depende da relação direta com os objetivos da entidade, da adequação (controle correto, no local correto e proporcional ao risco envolvido), do exercício permanente e do custo adequado.

7. **Informações e comunicações** – As informações relevantes devem ser identificadas, colhidas e comunicadas de forma e nos prazos adequados às tomadas de decisão. A comunicação, para ser eficaz, deve ser ampla, abrangente e atingir todos os níveis da organização. Esse componente deve permitir o cumprimento das responsabilidades, a tomada de decisões tempestivas, o melhor aproveitamento de recursos e os ganhos operacionais. A comunicação interna deve:

- transmitir com eficácia os objetivos da entidade;
- aumentar a consciência sobre a importância e a relevância do controle interno eficaz;
- comunicar a tolerância e a margem de risco da entidade;
- fazer com que os funcionários estejam conscientes do seu papel e de suas responsabilidades;
- fazer com que os funcionários saibam de que forma as suas atividades relacionam-se com o trabalho dos demais.

Uma boa informação e comunicação possibilita:

- decisão tempestiva;
- melhoria de *performance*;
- identificação de práticas fraudulentas;
- identificação de riscos.

8. Monitoramento – A integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado por meio de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas. O monitoramento tem como principais objetivos verificar se o controle interno é:

- a. adequado – se os oito componentes estão presentes e funcionando como planejado; e
- b. eficiente – se está orientado aos objetivos operacionais; se as informações dos relatórios e sistemas corporativos são confiáveis e se o cumprimento de leis, normas e regulamentos está sendo obedecido.



Para saber mais sobre o assunto estudado, recomendo para consulta e leitura: COSO - Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada, disponível em http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf Acesso em: 12 out. 2011.

COSO Auncia projeto para modernizar o controle interno. Disponível em http://www.coso.org/documents/COSOReleaseNov2010_002.pdf Acesso em: 12 out. 2011.



1.10 REVISANDO OS PRINCIPAIS CONCEITOS

Sobre a auditoria externa

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

Na execução da auditoria externa, geralmente, os auditores independentes têm como objetivo principal revisar as demonstrações contábeis, o sistema de controles internos e o sistema contábil da empresa auditada. Magalhães et al. (2001 apud ALBERTON, 2008) apontam as seguintes finalidades da auditoria externa:

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

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

Sobre a auditoria interna

Jund (2001, p. 26 apud ALBERTON, 2008) conceitua auditoria interna como

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

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

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

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

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

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

Relacionamento entre auditoria interna e externa

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



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



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

RESUMO DA UNIDADE

Nesta unidade, foram apresentados e vistos os principais conceitos sobre controle interno, governança e auditoria interna, e sua importância para o trabalho da auditoria independente.



Para obter mais informações sobre controle interno, você pode pesquisar em:

1. Textos da AICPA disponíveis em: http://media.journalofaccountancy.com/JOA/Issues/2009/09/Understanding_Internal_Control_Services_2.pdf
Acesso em: 13 out. 2011.
2. Texto sobre as diferenças entre a auditoria interna e o controle interno governamental disponíveis em: http://www.sef.sc.gov.br/index2.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=608&Itemid=26
Acesso em: 13 out. 2011.

Agora, assista à videoaula referente a esta unidade.



Unidade 2

EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

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

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

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

2.1 FONTES DA EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

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

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

2.2 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

Os procedimentos podem ser estruturados em: avaliação de riscos e procedimentos adicionais de auditoria, os quais incluem testes dos controles e procedimentos substantivos; e inclusive testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos, tais como inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação.



2.2.1 INSPEÇÃO

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

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

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

2.2.2 OBSERVAÇÃO

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

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

2.2.3 CONFIRMAÇÃO EXTERNA

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

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

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



Confirmação positiva

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

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

Confirmação negativa

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

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



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

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

2.2.4 RECÁLCULO

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

2.2.5 REEXECUÇÃO

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

2.2.6 PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

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

2.2.7 INDAGAÇÃO

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

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

2.3 INFORMAÇÕES A SEREM UTILIZADAS COMO EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

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

2.3.1 RELEVÂNCIA

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

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



2.3.2 CONFIABILIDADE

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

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

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

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

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

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

Ao selecionar itens a testar, o auditor deve determinar a relevância e a confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria;

complementarmente, existem outros meios à disposição do auditor para a seleção de itens a serem testados, como, por exemplo:

- seleção de todos os itens (exame de 100%);
- seleção de itens específicos;
- amostragem de auditoria.

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

2.3.4 SELEÇÃO DE TODOS OS ITENS

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

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

2.3.5 SELEÇÃO DE ITENS ESPECÍFICOS

O auditor pode decidir selecionar itens específicos de uma população, baseando-se nos fatores por ele considerados relevantes, e em função dos riscos de distorção avaliados e das características da população que está sendo testada. A seleção com base em julgamento de itens específicos está sujeita ao risco de não amostragem. Itens específicos selecionados podem incluir:



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

2.4 TESTES DE SUPERAVALIAÇÃO E DE SUBAVALIAÇÃO

Uma forma de averiguar se os valores refletem adequadamente a situação econômico-financeira consiste nos testes de superavaliação e de subavaliação. Como consequência do princípio da partida-dobrada, todo e qualquer registro contábil feito de forma incorreta afeta uma ou mais contas.

Com o objetivo de garantir a correta adoção dos princípios contábeis, os testes de superavaliação são normalmente orientados às contas do Ativo e de Despesas, e testes de subavaliação são orientados às contas do Passivo e de Receitas.

De forma estrutural, esse conjunto de testes pode ser resumido conforme os quadros a seguir.

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

Quadro 2.1 – Estrutura dos testes de super e subavaliação.
Fonte: Vicente (2011, p. 55).

TESTE PRINCIPAL	TESTE SECUNDÁRIO	EXEMPLO DE ERRO
1- Superavaliação do Ativo	A) Subavaliação do Ativo	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicações financeiras, contabilizadas como imobilizado. • Aquisição de um imóvel, contabilizada como diferido. • Ativo circulante, contabilizado como não circulante. • Lançamento no caixa, quando o correto seria lançar em bancos. • Terreno adquirido para fábrica, contabilizado como investimento. • Venda a prazo, contabilizada como à vista.
1- Superavaliação do Ativo	B) Subavaliação das Despesas	<ul style="list-style-type: none"> • Despesas com combustíveis, contabilizadas como imobilizado. • Despesas com honorários, contabilizadas como investimento. • Despesas com materiais, contabilizadas como ativo diferido. • Juros de financiamento, contabilizados como imobilizado.
1- Superavaliação do Ativo	C) Superavaliação do Passivo	<ul style="list-style-type: none"> • Aquisição de máquina, a prazo, em X1, contabilizada em X0. • Ativo imobilizado, adquirido em X1, contabilizado em X0. • Compra de MP em X1, contabilizada em X0. • Contabilização de empréstimos não ocorridos. • Empréstimo obtido em X1, contabilizado em X0.
1- Superavaliação do Ativo	D) Superavaliação de Receitas	<ul style="list-style-type: none"> • Receitas com juros em X1, contabilizadas em X0. • Vendas a prazo, realizadas em X1, contabilizadas em X0.
2- Superavaliação das Despesas	A) Subavaliação do Ativo	<ul style="list-style-type: none"> • Compra de computadores, contabilizada como despesa. • Frete da compra de produtos para revenda, contabilizado como despesas. • Clientes a receber, contabilizados como despesa de vendas. • Gastos com pesquisa, contabilizados como despesas. • Gasto com instalação de equipamento, contabilizado como despesa. • Compra de um computador, debitada como despesa. • Aquisição de computador, contabilizada como despesa.
2- Superavaliação das Despesas	B) Subavaliação das Despesas	<ul style="list-style-type: none"> • Multas contratuais, contabilizadas como despesa de juros. • Comissão de vendas, contabilizadas como despesas com salários. • Despesas com honorários, contabilizadas como despesas de marketing. • Comissão com vendas, contabilizada como despesa não operacional. • Comissão de vendas, contabilizada como despesa de salários.



TESTE PRINCIPAL	TESTE SECUNDÁRIO	EXEMPLO DE ERRO
2- Superavaliação das Despesas	C) Superavaliação do Passivo	<ul style="list-style-type: none"> • Aluguéis incorridos e não pagos, contabilizados a maior. • Despesas com perícia, incorridas e não pagas, provisionadas a maior. • Despesas com férias, provisionadas a maior. • Manutenção de veículos, provisionada a maior. • Provisão de férias, contabilizada a maior. • Provisão de IR a pagar, feita a maior.
2- Superavaliação das Despesas	D) Superavaliação de Receitas	<ul style="list-style-type: none"> • Devolução de vendas, contabilizada como despesa financeira. • Desconto sobre vendas, contabilizado como despesa de vendas. • Imposto sobre vendas, contabilizado como despesa de vendas. • Impostos sobre a receita, contabilizados como despesas financeiras.
3- Subavaliação do Passivo	A) Subavaliação do Ativo	<ul style="list-style-type: none"> • Aquisição de imobilizado, a pagar, não contabilizada. • Compra de estoques, a prazo, não contabilizada. • Compra de máquinas e equipamentos, a prazo, em X0, contabilizada em X1. • Empréstimo obtido em X0, contabilizado em X1. • Mercadoria comprada em X0, a prazo, contabilizada em X1. • Mercadoria comprada em X0, contabilizada em X1.
3- Subavaliação do Passivo	B) Subavaliação das Despesas	<ul style="list-style-type: none"> • 13º Salário, não provisionado. • Provisão de IR a pagar, feita a menor. • Férias não provisionadas. • Salários a pagar, contabilizados a menor. • Desconto concedido, contabilizado como despesa. • Manutenção de veículos, provisionada a menor. • Despesas com propaganda, não contabilizadas.
3- Subavaliação do Passivo	C) Superavaliação do Passivo	<ul style="list-style-type: none"> • Empréstimo de LP, contabilizado como CP. • Contas a pagar fornecedores de CP, contabilizadas como LP.
3- Subavaliação do Passivo	C) Superavaliação do Passivo	<ul style="list-style-type: none"> • Fornecedores, contabilizados como empréstimos. • Salários a pagar, contabilizados como fornecedores. • Fornecedores, contabilizados como salários a pagar. • Compra de MP, a prazo, no circulante, contabilizada como não circulante. • Encargos a pagar, contabilizados como empréstimos.
3- Subavaliação do Passivo	D) Superavaliação de Receitas	<ul style="list-style-type: none"> • Empréstimos a pagar, contabilizados como receitas. • Impostos a pagar, contabilizados como receita. • Juros a pagar, contabilizados como receita financeira. • Lançamento em receitas de contas a pagar fornecedores.
4- Subavaliação das Receitas	A) Subavaliação do Ativo	<ul style="list-style-type: none"> • Não contabilização de venda. • Receita não operacional não contabilizada.
4- Subavaliação das Receitas	B) Subavaliação das Despesas	<ul style="list-style-type: none"> • Receita contabilizada como redução de despesa. • Receita financeira, contabilizada como redução do CMV.
4- Subavaliação das Receitas	C- Superavaliação do Passivo	<ul style="list-style-type: none"> • Receita com juros, contabilizada como juros a pagar. • Receita de vendas à vista, contabilizada como salários a pagar. • Receita de vendas, contabilizada como fornecedores a pagar. • Receita de vendas, contabilizada como fornecedores a pagar. • Receitas não operacionais, contabilizadas como despesas a pagar.
4-Subavaliação das Receitas	D) Superavaliação de Receitas	<ul style="list-style-type: none"> • Receita com juros, contabilizada como receita com vendas. • Receita com vendas, contabilizada como receita não operacional. • Receita de juros, classificada como receita não operacional. • Receita de vendas de imobilizado (não operacional), contabilizada como receita de vendas (operacional). • Receita financeira, contabilizada como receita de vendas. • Receita financeira, contabilizada como receita operacional.

Quadro 2.2 – Exemplos de erros identificados nos testes.
Fonte: Adaptado de Vicente (2011 p. 55-57).

Para os detalhes dos testes, veja o capítulo 3.5 em Vicente (2011, p. 57-68).



2.5 ANÁLISE DAS EVIDÊNCIAS PELA AUDITORIA DOS PROCESSOS

Como pode ser visto em Vicente (2011, p. 57-58), a auditoria contábil está orientada às contas contábeis, nos seus principais grupos: no ativo orientado às contas de disponibilidades, estoques, contas a receber, investimentos e imobilizado, no passivo orientado às contas a pagar, tributos, financiamentos (circulante e não circulante) e patrimônio líquido, e no resultado às contas de receitas e despesas.

Outra forma de visualizar a auditoria contábil é a de auditoria por fluxo ou por processo, na qual as relações entre as áreas e, portanto, entre as contas contábeis, são auditadas de forma mais integrada e compreendendo melhor as relações entre as áreas e as contas.

2.6 PROCESSO DE VENDAS E CONTAS A RECEBER

O processo de vendas e de contas a receber, responsável pela entrada dos recursos operacionais, é uma forma de determinar se as orientações organizacionais estão sendo cumpridas, notadamente as determinações da Diretoria Comercial e da Diretoria Financeira.

A Figura 2.1 representa o fluxo que se inicia com a demanda do cliente por um produto/serviço e finaliza com a contabilização e gerenciamento das contas a receber. Neste processo as principais evidências devem ser obtidas conforme segue:



Clientes

- Revisão do cadastro de clientes e circularização para garantia de existência do cliente.
- Verificação de existência de impedimentos às vendas.
- Informações bancárias para tratamento das formas de pagamento.
- Controle dos impostos vinculados.

Representantes e pedido de venda (Vendas)

- Revisar as políticas de pagamento de comissões e das políticas de vendas.
- Analisar o perfil dos representantes (maiores e menores vendas, segmentos de produtos, etc).
- Identificar se o pedido de venda representa o que foi solicitado pelo cliente.
- Revisar os detalhes do pedido de venda – preços e política de descontos.
- Verificar como é o processo interno quando o pedido é liberado – se há disponibilidade de estoque; se é necessário produzir; se é necessário comprar.
- Em situações de necessidade de compra, conferir como é o processo de cotação e contratação da compra (ver processo de compra e contas a pagar).

Contrato com o cliente

- Nos casos em que exista um contrato com o cliente, verificar se os detalhes do contrato estão sendo obedecidos.

Faturamento e frete

- Conferência para verificar se o faturamento é realizado conforme detalhes do pedido de venda.
- Conferência dos cálculos das notas fiscais – produtos, tributos e parcelamento.

- Análise das políticas de desconto e do uso de tabelas de preços.
- Análise da negociação e do cálculo do frete.

WMS – Armazém e expedição

- Conferência da separação de produtos e mercadorias.
- Verificação se o sistema de controle interno é seguro para evitar erros de separação e/ou erros na entrega.
- Verificação da expedição de produtos e mercadorias.

Livros fiscais

- Conferência para saber se os tributos originados da operação de venda estão sendo corretamente calculados.
- Conferência para saber se os tributos estão sendo corretamente programados para pagamento.
- Conferência dos valores dos estoques vendidos.

Contabilidade

- Verificação dos registros corretos das duplicatas geradas pela emissão das notas fiscais.
- Verificação das devidas baixas referentes às duplicatas recebidas.
- Conferência cruzada dos saldos contábeis com os saldos da Tesouraria.
- Verificação da provisão para perdas com clientes, para certificação de que esteja sendo realizada de forma a representar o risco desse cliente para a organização.
- Conferência quanto à correta contabilização dos tributos originados da operação de venda.



Contas a receber (Tesouraria)

- Verificar se o principal objetivo da área, que é controlar e gerenciar a cobrança das receitas previstas, antecipadas, recebidas ou a receber, está sendo cumprido de forma adequada.
- Verificar se o controle interno da Tesouraria emite relatórios pormenorizados de Contas a Receber. Na sua ausência, deve o auditor ressaltar no relatório circunstanciado essa falha, pois ela gera dificuldades quanto da preparação do relatório final pelo auditor.
- Conferência do saldo da conta Duplicatas a Receber (ou Clientes) e verificação se ela está em conformidade com o Relatório de Duplicatas a Receber do setor financeiro.
- Seleção dos clientes com dívidas, por amostragem.
- O auditor deve efetuar testes de recebimento após a data base do relatório contábil, verificando se foi recebido o crédito ou o depósito em conta-corrente.
- Conferência do valor e da data de vencimento das duplicatas com a nota fiscal que originou a duplicata.
- Investigação acerca das diferenças entre o Relatório Contábil e o Relatório de Duplicatas a receber.
- Verificação da integração com o fluxo de caixa para a programação de recebimentos.

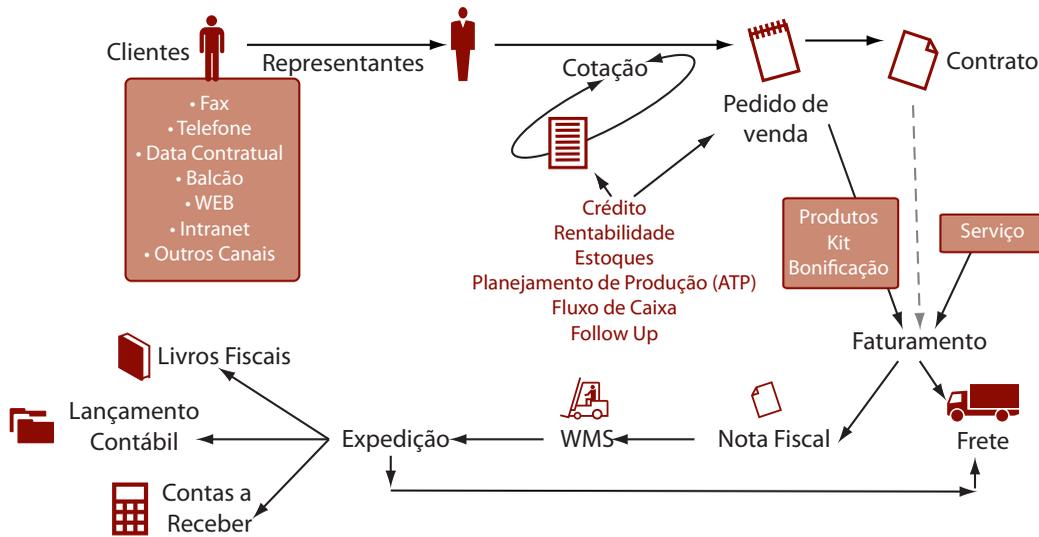


Figura 2.1 – Processo de Vendas e Contas a Receber.
Fonte: Datasul (2005).

2.7 PROCESSO DE COMPRAS E CONTAS A PAGAR

O processo de compras e de contas a pagar, responsável por grande parte da saída de recursos operacionais, bem como o de vendas e contas a receber, é também uma forma de determinar se as orientações organizacionais estão sendo cumpridas, notadamente as determinações das Diretoria de Produção e da Diretoria Financeira. A Figura 2.2 representa o fluxo que se inicia com a demanda das áreas internas por um produto/serviço e finaliza com a contabilização e o gerenciamento das contas a pagar. Neste processo, as principais evidências devem ser obtidas conforme segue:

Requisição

- Conferência sobre a origem das requisições.
- Verificação de existência de controles associados às alçadas.
- Verificação de controles de qualidade associados à qualificação dos fornecedores.



Cotação e pedido de compra (Compras)

- Identificação do(s) processo(s) de cotação: se leilão, concorrência, leilão reverso.
- Verificação da existência de controles por alçada, com permissões parametrizáveis por usuário e estabelecimento de limites por pagamento ou por período.
- Conferência de procedimentos de adequação entre a requisição, a cotação, os controles de alçada, a qualificação do fornecedor e o pedido de compra.
- Verificação quanto à existência de divisão por especialidades – materiais, serviços, etc. –, evitando-se as divisões por empresas.
- Verificação quanto às normas internas sobre rodízio permanente na área de compras.
- Verificação quanto à existência de integração entre todos os compradores, pois espera-se que a troca de ideias e a transparência nas cotações e no fechamento das compras tragam maior eficiência ao processo.

Fornecedores

- Verificação da existência de critérios de seleção, de avaliação e de reavaliação de fornecedores.
- Conferência dos registros dos resultados das avaliações e subsequentes ações de acompanhamento.
- Verificação de controles do bloqueio de pagamentos.
- Verificação da existência de controle interno que assegure a adequação dos requisitos especificados nas ordens de compra.
- Verificação da existência de normas sobre tratamento de pagamento de juros.
- Informações bancárias para tratamento das formas de pagamento.
- Controle dos impostos vinculados.

Recebimento físico de materiais e Gestão do depósito (WMS)

- Conferência da recepção de produtos e mercadorias.
- Verificação das notas fiscais para assegurar-se de que sejam cópias fiéis dos pedidos de compra. Se não forem, verificar quais os procedimentos que devem ser adotados para o caso.
- Quanto ao sistema de gestão do depósito (WMS), identificação e verificação para assegurar-se de que adota medidas de segurança e de endereçamento dos produtos e mercadorias.

Recebimento fiscal

- Conferência dos tributos originados da operação de compra para certificar-se de que estejam sendo corretamente calculados.
- Conferência dos valores e quantidades do pedido de compra, para assegurar-se de que estejam corretos.

Contabilidade

- Conferência das duplicatas geradas pela recepção das notas fiscais para verificar se foram corretamente registradas.
- Verificação das baixas das duplicatas pagas para saber se o procedimento adotado foi o correto.
- Conferência cruzada dos saldos contábeis de fornecedores com os saldos da Tesouraria.
- Conferência dos créditos tributários originados da operação de compra para certificação de que tenham sido corretamente contabilizados.

Contas a Pagar

- Gerenciamento da geração, com base na parametrização de beneficiário, competência data base, direto ou tabela progressiva.
- Verificação da existência de controle dos impostos por fornecedor.
- Verificação dos modos de pagamento – transferência, cheques, débito, dinheiro.
- Verificação da integração com o fluxo de caixa para a programação de pagamentos.

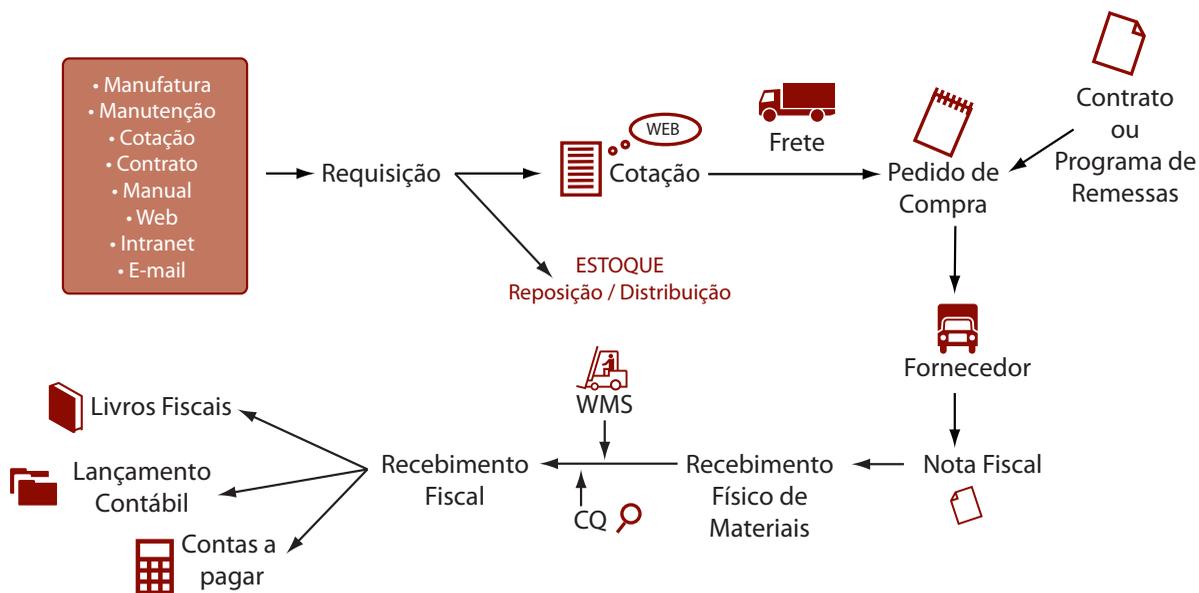


Figura 2.2 – Processo de Compras e Contas a Pagar.
Fonte: Datasul (2005).

RESUMO DA UNIDADE

Nesta unidade, foram estudadas as principais formas de obtenção de evidências que deverão fundamentar o relatório do auditor. Os procedimentos são instrumentos primordiais, e a inspeção, a observação de processos e de documentos, a confirmação externa e o recálculo são as formas mais direcionadas aos documentos. As verificações, as análises e conferências dos procedimentos complementam os procedimentos de auditoria.

ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM

As questões de 1 a 4 estão relacionadas com a confiança das evidências para o trabalho de auditoria. Escolha a alternativa correta para cada caso.

- 1) Qual dos seguintes tipos de documentos proporciona maior confiança para o auditor?
 - 1.1 Confirmação de passivo por meio de carta enviada diretamente para a empresa.
 - 1.2 Confirmação de passivo por meio de carta enviada e recebida diretamente pelo auditor.
 - 1.3 Folha de trabalho preparada pela Tesouraria e revista pelo chefe da contabilidade.
 - 1.4 Uma nota fiscal emitida pelo fornecedor com o borderô de entrega de transporte externo.

- 2) Para um auditor, constituem a melhor evidência de auditoria:
 - 2.1 Cálculos feitos pelo auditor a partir dos registros contábeis da entidade.
 - 2.2 Confirmações recebidas diretamente de terceiros externos à empresa.
 - 2.3 Documentos externos.
 - 2.4 Observação direta.

- 3) As evidências podem assumir naturezas e graus de confiança diferentes. Qual dos seguintes tipos de evidência é menos confiável?
 - 3.1 Cálculos feitos pelo auditor.
 - 3.2 Extrato bancário obtido do cliente.
 - 3.3 Faturas pré-numeradas.
 - 3.4 Nota fiscal do fornecedor.



- 4) Qual dos documentos listado é menos confiável para suportar a opinião do auditor?
- 4.1 () Análise das conclusões de peritos.
 - 4.2 () Conclusões da análise de indicadores e de tendências.
 - 4.3 () Lista das entidades sujeitas a confirmação para as quais não foi obtida resposta.
 - 4.4 () Lista detalhada com os resultados da contagem física feita pelo cliente.
- 5) As seguintes afirmações são exemplos de procedimentos de auditoria. Classifique-as de acordo com os sete tipos de evidência de auditoria (VICENTE, 2011, p. 47-51).

	QUESTÃO	RESPOSTA
5.1	Acompanhar as contagens físicas e verificar se os funcionários seguem os procedimentos e normas internas.	
5.2	Analisar as contas de clientes com o responsável de crédito para avaliar a probabilidade de recebimento.	
5.3	Analisar numa apólice de seguro o valor dos edifícios e equipamentos cobertos pelo seguro em caso de incêndio.	
5.4	Calcular a margem bruta e avaliar a sua razoabilidade comparando-a com períodos anteriores.	
5.5	Calcular a participação das comissões nas vendas para testar os custos com comissões.	
5.6	Comparar um duplicado de fatura de venda com o diário de vendas por cliente.	
5.7	Conciliar o total do balancete de terceiros com o balancete do Razão Geral.	
5.8	Efetuar uma contagem de caixa e comparar o resultado com a quantidade do fundo fixo.	
5.9	Examinar as atas da Assembleia Geral para averiguar se a emissão de obrigações foi autorizada.	

Unidade 2 - Evidências de auditoria

	QUESTÃO	RESPOSTA
5.10	Multiplicar a quantidade registrada na listagem de inventário pelo preço de custo para avaliar a exatidão dos registros.	
5.11	Observar se algum empregado registra mais do que um cartão de ponto, tanto mecânico como eletrônico.	
5.12	Obter informação acerca do sistema de controle interno por meio de questionários preenchidos pelo cliente.	
5.13	Obter uma carta da companhia seguradora, endereçada à empresa de auditoria, revelando o valor dos edifícios e equipamentos cobertos pelo seguro.	
5.14	Obter uma carta do Conselho de Administração, assegurando que não existem operações por registrar.	
5.15	Obter uma carta dos advogados do cliente, endereçada à empresa de auditoria, revelando que não têm conhecimento de ações contenciosas.	
5.16	Pedir por escrito ao banco o saldo bancário e duplicatas descontadas.	
5.17	Refazer a soma do diário de vendas.	
5.18	Rever a movimentação mensal da conta "Manutenção, Conservação e Reparação" para detectar movimentos de valores fora da normalidade.	
5.19	Verificar a existência e registrar as quantidades nos papéis de trabalho.	
5.20	Verificar se o ativo imobilizado adquirido se encontra em funcionamento.	

- 6) Refira dois exemplos de evidência que sirvam de suporte às seguintes situações:

	QUESTÃO	RESPOSTA
6.1	Existência física das matérias-primas	
6.2	Propriedade do ativo imobilizado	
6.3	Quantias no Caixa	
6.4	Registro dos totais das notas fiscais no diário	
6.5	Responsabilidades perante terceiros	
6.6	Valorização das contas a receber	



- 7) Identifique o tipo de evidência utilizado em cada situação e o(s) objetivo(s) de auditoria para cada um dos procedimentos listados. Os objetivos podem ser resumidos em exatidão, validade, valoração, propriedade e totalidade.

	SITUAÇÃO	PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	OBJETIVOS DE AUDITORIA
7.1	Circularizar as entidades que tenham em seu poder estoques pertencentes à entidade.		
7.2	Selecionar determinados itens de estoque e confrontá-los com as respectivas quantidades registradas nas folhas de contagem preenchidas na contagem física.		
7.3	Questionar os operários sobre eventual obsolescência ou pouca rotação dos estoques.		
7.4	Examinar notas fiscais e contratos com clientes para a detecção de bens consignados. Examinar faturas e contratos com fornecedores e averiguar se foram inventariados bens de terceiros.		
7.5	Selecionar produtos existentes no armazém e verificar se os dados relativos às quantidades e à sua classificação estão corretamente incluídos nas folhas de contagem.		
7.6	Comparar as quantidades e os preços incluídos na listagem de inventário com os do ano precedente, de forma a detectar diferenças substanciais.		
7.7	Reexecutar a multiplicação do custo unitário pela quantidade da listagem de contagem e comparar os totais com o razão geral.		

- 8) As situações abaixo descritas contêm duas formas de obtenção de evidências. Para cada uma das situações, escolha qual das alternativas produz uma evidência mais fiável.

	QUESTÃO	RESPOSTA
8.1	Confirmar um saldo bancário X confirmar as reservas de combustível e gás com um geólogo especializado.	
8.2	Confirmar um saldo bancário X examinar os extratos bancários do cliente.	
8.3	Discutir a probabilidade favorável dos processos e dos valores contenciosos com o diretor administrativo e financeiro X discutir o mesmo assunto com o departamento jurídico da firma.	
8.4	Efetuar a contagem de inventário em poder de terceiros X obter confirmação do terceiro acerca das existências em seu poder.	
8.5	Efetuar uma contagem de inventário X obter a listagem de inventário do cliente.	
8.6	Verificação física da existência de um bem X inspeção no sentido de detectar eventuais obsoletos.	



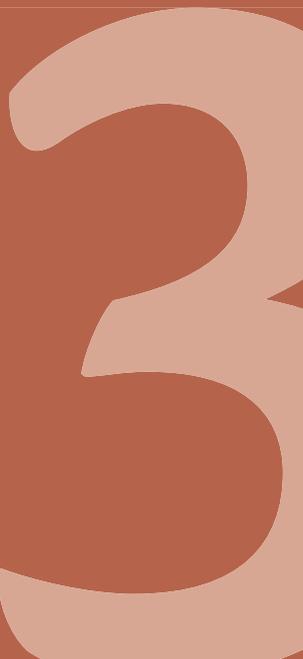
Agora, assista à videoaula referente a esta unidade.



Unidade 3

QUALIDADE E REVISÃO DA QUALIDADE PELOS PARES

O objetivo desta unidade é demonstrar os procedimentos que asseguram a qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelo contador que atua como auditor independente. A definição de qualidade é medida pelo atendimento ao estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e complementadas, em alguns casos, por pronunciamentos do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil



O CFC, por meio da NBC PA 01 (CFC nº 1.205, 2009), trata das responsabilidades da firma de auditoria para estabelecer e manter o sistema de controle de qualidade nos seus trabalhos de auditoria, tendo como base, no mínimo, os seguintes elementos:

- Identificação da responsabilidade da liderança pela qualidade da auditoria.
- Níveis de exigências éticas relevantes.
- Aceitação e continuidade de relacionamentos com clientes.
- Gestão das pessoas envolvidas, e pessoal competente no recrutamento e treinamento dessas pessoas.
- Execução do trabalho e monitoramento dos trabalhos, evidenciando a aderência aos requisitos legais e regulatórios aplicáveis a cada situação.

3.1 QUALIDADE DO TRABALHO DE AUDITORIA

São elementos essenciais à qualidade do trabalho de auditoria: identificação do responsável pela qualidade dos trabalhos; determinação dos níveis ideais de exigências para atingir a qualidade esperada; formalização da aceitação dos trabalhos em relação aos clientes; coordenação e gestão da equipe de trabalho; e monitoramento dos trabalhos desenvolvidos por essa equipe.

3.1.1 IDENTIFICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE DA LIDERANÇA PELA QUALIDADE DA AUDITORIA

Ao assumir a responsabilidade pela qualidade geral do trabalho de auditoria, o sócio encarregado desse trabalho deve: encaminhar mensagens apropriadas para os outros membros da equipe, enfatizando a importância da qualidade da auditoria na realização dos trabalhos, orientando-se pelas normas técnicas emanadas pelo CFC e por outros órgãos de controles regulatórios; gerar relatórios adequados a cada situação; e ter consciência de que a qualidade do trabalho de auditoria é fator essencial para a confiança da sociedade no parecer final.



3.1.2 NÍVEIS DE EXIGÊNCIAS ÉTICAS RELEVANTES

Durante o processo de auditoria, o sócio encarregado do trabalho deve estar atento e observar os trabalhos desenvolvidos; e indagar, sempre que necessário, com o objetivo de evidenciar o não cumprimento de exigências éticas pelos membros da equipe de trabalho; e lembrar que as normas de auditoria estabelecem como princípios éticos:

- a competência e zelo profissional;
- o comportamento profissional;
- a confidencialidade;
- a integridade;
- a objetividade.

3.1.3 ACEITAÇÃO E CONTINUIDADE DE RELACIONAMENTOS COM CLIENTES

A NBC TA 220 (CFC nº 1.205, 2009) requer que a auditoria obtenha, antes de aceitar um trabalho, informações consideradas necessárias para a segurança de que o relatório final seja imparcial e independente, seja em relação a um cliente novo, seja em relação à continuidade do trabalho com um cliente existente.

Em situações nas quais são obtidas informações que possam levar a empresa de auditoria a não realizar o trabalho, o encarregado e responsável pela auditoria deve, imediatamente, comunicar tal fato à direção da auditoria para que as medidas necessárias sejam tomadas.

Os elementos a seguir resumem essas principais informações:

- A empresa de auditoria dispõe de equipe que pode cumprir as exigências éticas relevantes.
- Foram obtidas informações que indicam fortemente a integridade dos principais proprietários e do pessoal-chave da administração.

- Há evidências suficientes de que a equipe de trabalho é competente e de que possui a habilidade necessária, incluindo tempo de experiência e disponibilidade de recursos.
- Todos os assuntos importantes foram levantados durante os trabalhos de auditoria atuais ou anteriores, e suas implicações foram consideradas quanto à continuidade do relacionamento.

3.1.4 GESTÃO DAS PESSOAS, EXECUÇÃO E MONITORAMENTO DO TRABALHO

O encarregado do trabalho de auditoria deve estar satisfeito com a equipe de trabalho e com qualquer especialista que, mesmo não fazendo parte da equipe, venha a auxiliá-la. Para que isso aconteça, esses profissionais devem apresentar competência e habilidades individuais e coletivas apropriadas para executar os trabalhos em conformidade com as normas técnicas, isto é, com as exigências legais e reguladoras.

O responsável deve assumir a responsabilidade pela direção, supervisão e execução do trabalho de auditoria de acordo com as normas técnicas e exigências legais e reguladoras aplicáveis, assim como emitir o relatório apropriado conforme as circunstâncias. A responsabilidade pela supervisão inclui a monitoria do andamento do trabalho; a coordenação do atendimento aos prazos e da suficiência de tempo para a realização dos trabalhos; a certificação de que a equipe entende as instruções recebidas e de que o trabalho esteja sendo executado de acordo com a abordagem planejada para o trabalho de auditoria.

Todo o trabalho, seja de auditoria, seja de qualquer outra natureza, deve ser revisado para que não restem dúvidas sobre a sua qualidade. Dessa forma e de acordo com a NBC TA 220 (CFC, nº 1.205, 2009), as políticas e os procedimentos da empresa de auditoria sobre responsabilidades pela revisão devem determinar que ela seja realizada pelos membros mais experientes da equipe, por pressupor que o trabalho inicial tenha sido desenvolvido por membros menos experientes.

Esse processo de revisão consiste em considerar que:

- o trabalho tenha sido realizado de acordo com as normas técnicas, profissionais e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
- tenham sido levantados assuntos significativos para consideração adicional;



- tenham sido feitas as consultas apropriadas, e documentadas e implementadas as conclusões resultantes;
- haja a necessidade de que sejam revisadas a natureza, época e extensão do trabalho realizado;
- o trabalho realizado suporte as conclusões obtidas e esteja adequadamente documentado;
- as evidências obtidas sejam suficientes e apropriadas para suportar o relatório; e que
- os objetivos dos procedimentos do trabalho tenham sido alcançados.
- (CFC, nº 1.205, 2009, item A17).

3.1.5 MONITORAMENTO

O monitoramento é planejado para fornecer a segurança de que as políticas e os procedimentos relacionados com o sistema de controle de qualidade são relevantes, adequados e estejam operando de maneira efetiva. O auditor responsável pelos trabalhos deve considerar os resultados do processo do monitoramento na qualidade da auditoria final.

O monitoramento deve:

- garantir a segurança de que as políticas e os procedimentos relacionados ao sistema de controle de qualidade estão sendo operados de maneira efetiva;
- considerar as deficiências que podem afetar o trabalho de auditoria, e que medidas corretivas sejam tomadas para retificá-las.

3.2 RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.323/11 – NBC PA 11 – REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE PELOS PARES

A revisão pelos pares é um processo de acompanhamento e controle de qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes, normatizada pela NBC PA 11 (CFC n. 1.323/2011) e tem como objetivo avaliar se os procedimentos adotados pelo auditor foram desenvolvidos com qualidade. Essa avaliação é medida pelo atendimento ao estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, quando aplicável, nas normas emitidas por órgãos reguladores.

O auditor deve submeter-se à revisão, no mínimo, uma vez a cada ciclo de quatro anos, conforme critérios definidos pelo CRE. É obrigatória a revisão para todos os auditores que obtiveram seu cadastro na CVM no ano anterior, que será definido como o ano-base da revisão.

O Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade, ou CRE, é composto por quatro representantes do CFC e por quatro representantes do IBRACON, indicados pelas entidades. Os representantes devem ser contadores no exercício da auditoria independente, devidamente registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e na CVM, e ter como objetivo aplicar e medir os resultados das avaliações da qualidade dos trabalhos dos auditores independentes. Cabe ao CRE (CFC, n. 1.323/2011):

- a. aprovar, ou reprovar os relatórios de revisão e os planos de ação apresentados pelos auditores-revisores e revisados;
- b. comunicar, ao CFC e à CVM, as situações que indicam a necessidade de diligências em relação aos trabalhos dos auditores-revisores e revisados;
- c. dirimir quaisquer dúvidas a respeito do processo de revisão pelos pares e resolver eventuais situações não previstas nesta Norma;
- d. atualizar as normas contábeis, as guias de orientação, as instruções, os questionários detalhados, os anexos, expedientes, correspondências e ofícios, que são adotados como roteiro obrigatório para orientação na tarefa de revisão pelos pares;



- e. revisar e divulgar as orientações e instruções, anexos, incluindo o questionário-base, destinado ao auditor-revisor e ao auditor-revisado, para a sua aplicação anual. A atualização deve contemplar eventuais mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, em outras normas emitidas pelos órgãos reguladores;
- f. revisar os relatórios de revisão elaborados pelo auditor-revisor e os planos de ação corretivos encaminhados pelo auditor-revisado;
- g. selecionar e identificar os auditores a serem revisados a cada ano.

O processo de revisão deve ser organizado para permitir que o auditor-revisor emita opinião sobre o sistema de controle de qualidade dos trabalhos – estrutura organizacional e metodologia de auditoria – desenvolvidos pelo auditor-revisado no período coberto pela revisão.

3.3 CARACTERÍSTICAS DO PROGRAMA

O programa de revisão pelos pares pode ser resumido como tendo as seguintes características:

1. **Confidencialidade:** Para a Revisão pelos Pares, devem ser seguidas as mesmas normas sobre confidencialidade, aplicáveis a qualquer trabalho de auditoria independente. Isso significa que todos os membros do CRE, do CFC e das demais equipes revisoras ficam impedidos de divulgar qualquer informação obtida durante a participação na Revisão pelos Pares, em qualquer fase do trabalho ou posteriormente ao seu término.
2. **Independência:** O auditor-revisor e os demais membros da equipe de revisão devem apresentar, assim como em todos os trabalhos de auditoria, a independência profissional em relação ao auditor-revisado. Aplicam-se também ao auditor-revisor e aos demais membros da equipe revisora os impedimentos em situações de conflitos de interesse.
3. **Conflito de interesses:** Não deve haver qualquer relação que caracterize suspeição, impedimento ou mesmo conflito de interesses entre o auditor-revisor, os membros da equipe revisora ou os profissionais envolvidos na administração da Revisão pelos Pares e o auditor-revisado ou os seus clientes selecionados para a revisão.

4. **Competência:** Para que o profissional contador possa atuar como auditor-revisor, ele deve observar:
 - a. se a equipe revisora possui estrutura técnica e de recursos humanos compatível com a revisão a ser realizada;
 - b. que, caso o auditor-revisado tenha em sua lista de clientes, entidades regulamentadas pelo BCB ou pela SUSEP, os membros da equipe revisora devem estar registrados no CNAI, com habilitação para auditar as respectivas entidades, cabendo ao auditor-revisado a responsabilidade pela verificação dessa habilitação;
 - c. se os profissionais responsáveis técnicos da firma de auditoria independente, encarregados da revisão, estão devidamente registrados na CVM e no CNAI;
 - d. não estar desautorizado de atuar como auditor por organismos oficiais controladores e reguladores de mercado;
 - e. terem sido cumpridos os prazos determinados pelo CRE na revisão anterior;
 - f. ter sido submetido à Revisão pelos Pares no ciclo imediatamente anterior.

5. **Organização do trabalho de revisão:** Cabe ao auditor a ser revisado a escolha do auditor-revisor, sendo a equipe revisora formada por uma ou mais pessoas, de acordo com o porte e a especialização do auditor a ser revisado. Após a escolha, o auditor-revisor tem as seguintes responsabilidades:
 - a. planejar, organizar e conduzir os trabalhos de revisão;
 - b. supervisionar o trabalho desenvolvido pelos membros da equipe;
 - c. comunicar e discutir os resultados da revisão com a administração do auditor-revisado;
 - d. elaborar o relatório de revisão e a carta de recomendações, quando for o caso;
 - e. apresentar o relatório, a carta de recomendações e a cópia do questionário ao CRE;



- f. dar esclarecimentos ou participar de reunião com o CRE, quando requerido;
- g. guardar por sete anos toda a documentação referente aos trabalhos de revisão (carta de contratação, correspondências encaminhadas e respostas do auditor-revisado, dentre outras).

3.4 PROCEDIMENTOS PARA A REVISÃO PELOS PARES

O processo de revisão deve ater-se, exclusivamente, ao atendimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, se aplicável, a normas emitidas por órgão regulador.



Você encontra a relação de agências reguladoras em Vicente (2011, p. 35).

Os procedimentos de revisão podem ser resumidos conforme segue (CFC, n. 1.323/2011):

- a. Obtenção, análise e avaliação das políticas e dos procedimentos de controle de qualidade estabelecidas pelo auditor-revisado independentemente da realização de trabalhos, com emissão de relatório de auditoria no período sob revisão.
- b. Análise da adequação da informação recebida nas entrevistas com pessoas de níveis hierárquicos e experiência adequada do auditor-revisado.
- c. Confirmação da estrutura de controle interno mediante confronto com os papéis de trabalho, para uma amostra de trabalhos.
- d. Discussão com o auditor-revisado sobre os aspectos identificados, as eventuais falhas verificadas na revisão e as respectivas recomendações.
- e. Elaboração do relatório de revisão e a carta de recomendações, quando for o caso.
- f. Preparação da documentação que evidencie as discussões realizadas com o auditor-revisado.

3.5 RELATÓRIO DE REVISÃO

Ao terminar a revisão, o auditor-revisor deve emitir relatório, com suas conclusões e carta de recomendações, enviá-lo ao CRE, assim como ao auditor-revisado.

O CRE deve apreciar o relatório de revisão e comunicar se foi aprovado ou não; e deve comunicar a decisão ao CFC e à CVM. Esse relatório deve incluir, no mínimo, os seguintes elementos, conforme descrito em CFC (n. 1.323/2011):

- a. Escopo da revisão e eventuais limitações.
- b. Carta de recomendações.
- c. Descrição das limitações sobre a plena efetividade de qualquer sistema de controle de qualidade, além do risco de determinadas deficiências existirem, mas não serem detectadas.
- d. Conclusão sobre as políticas e os procedimentos de controle de qualidade em relação ao atendimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, das normas emitidas por órgãos reguladores.



Para saber mais sobre o assunto estudado, recomendo para consulta e leitura:

Qualidade na auditoria interna.

Disponível em http://www.astecor.com.br/materia_tecnica/contador/auditoria.pdf

Acesso em: 15 out. 2011.

Controle de qualidade dos serviços de auditoria independente.

Disponível em <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/398.pdf>

Acesso em: 15 out. 2011.



RESUMO DA UNIDADE

Nesta unidade, foram apresentados e vistos os principais conceitos sobre a qualidade do trabalho de auditoria e a revisão da qualidade pelos pares.



Agora, vamos nos encontrar na videoaula!

Unidade 4

RELATÓRIOS

Nesta unidade, serão estudados os relatórios de auditoria que, resumidamente, devem refletir os resultados dos exames efetuados.

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

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

Dentre os resultados esperados do processo de auditoria, deve o auditor independente:

- Reportar ter recebido a concordância da Administração, conforme resolução CFC n. 1.203/09 → RESOLUÇÃO CFC n. 1.203/09 – Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. → Carta de responsabilidade.
- Emitir opinião sobre “Continuidade Normal das Atividades” da entidade, conforme RESOLUÇÃO CFC n. 1.226/09 – Aprova a NBC TA 570 – Continuidade Operacional.
- Emitir opinião sobre Erro e Fraude.
- Emitir opinião sobre as estimativas contábeis da entidade, conforme Resolução CFC n. 1.223/09 – Aprova a NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas.
- Preparar o Relatório de Recomendação/Sugestão.
- Emitir o Parecer de auditoria.

4.1 CONCORDÂNCIA DA ADMINISTRAÇÃO

Para a condução da auditoria, deve o auditor obter, formalmente, a concordância da administração, incluindo-se as seguintes informações:



A administração reconhece e entende a responsabilidade:

- pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com as práticas adotadas no Brasil;
- pelo fato de o controle interno ser necessário para a elaboração das demonstrações contábeis e de estarem livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro;
- por fornecer ao auditor:
 - » acesso a todas as informações que sejam relevantes para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, tais como: registros e documentação;
 - » informações adicionais que o auditor possa solicitar;
 - » acesso irrestrito às pessoas da entidade, que o auditor determine ser necessário para obter evidências de auditoria.

4.2 CONTINUIDADE OPERACIONAL

A continuidade operacional consiste na pressuposição de que a entidade continue operando em um futuro previsível. É com base nessa perspectiva que geralmente as demonstrações contábeis são elaboradas. Nessa situação, ativos e passivos são registrados, considerando-se que a entidade vai ser capaz de realizar seus ativos e liquidar seus passivos no curso normal dos negócios.

A administração deve informar se pretende liquidar a entidade ou interromper as operações nesse futuro previsível em questão.

4.3 ERRO E FRAUDE

Ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, deve o auditor obter segurança de que as demonstrações contábeis estejam livres de distorção, independentemente se causadas por fraude ou por erro. Essa segurança possibi-

lita que o auditor expresse sua opinião a respeito de as demonstrações contábeis terem sido elaboradas em todos os aspectos relevantes.

4.4 ESTIMATIVAS CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis podem envolver decisões e/ou avaliações subjetivas e/ou com alta probabilidade de incerteza, possibilitando interpretações e julgamentos diversos daquelas estimativas estabelecidas pela contabilidade da empresa.

Como consequência de determinadas estimativas contábeis, alguns elementos das demonstrações contábeis podem apresentar variações que não podem ser eliminadas pela aplicação de procedimentos adicionais de auditoria.

Dessa forma, deve o auditor especificar se considera razoáveis as estimativas contábeis e se os aspectos qualitativos dessas práticas contábeis da entidade podem ser aceitos pela auditoria, conforme NBC TA 540 (CFC n. 1.223/09) e NBC TA 700 (CFC, n. 1.231/09, item 12).

4.5 RELATÓRIOS DA AUDITORIA

A finalização do processo de auditoria é formalizada pela apresentação dos relatórios da auditoria. Entre esses relatórios, podem ser citados como os mais importantes: o Relatório de recomendações e/ou sugestões e o Relatório com o parecer da auditoria. O primeiro destina-se ao uso interno da organização auditada e deve apresentar os pontos importantes com eventuais falhas nos sistemas de controle interno. O segundo é para uso público e deverá ser apresentado ao público e à CVM juntamente com os demonstrativos contábeis publicados.

O Auditor deve estabelecer um sistema de emissão de relatórios que seja adequado a cada momento/ situação, em que os fatos estejam ocorrendo ou forem apurados.



Diferença entre relatório de recomendações e parecer em auditoria:

- O relatório de recomendações de auditoria é o documento que tem por objetivo informar o resultado dos trabalhos executados, bem como apontar recomendações de melhoria em determinados processos que apresentaram não conformidades, de acordo com o programa previamente planejado.
- Já o parecer é o documento mediante o qual o auditor expressa a sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as Demonstrações Contábeis nele indicadas. O parecer é um documento obrigatório quando os trabalhos são executados por auditores independentes/externos à empresa, com a finalidade de expressar a opinião sobre as demonstrações contábeis.

4.6 RELATÓRIO DE RECOMENDAÇÕES DA AUDITORIA

É o relatório que deve levar à administração e, principalmente, aos setores auditados, as informações e detalhes que permitirão o encaminhamento de solução dos problemas identificados pela auditoria. Devem ser apresentados de forma clara e simples, indicando:

- o grupo de contas e o controle interno associado;
- quais foram os procedimentos adotados pelo auditor;
- quais as principais conclusões obtidas pelo auditor;
- as principais falhas identificadas e quais as sugestões de melhorias encaminhadas.

O relatório de auditoria é de uso interno, cabendo apenas ao auditor e à administração apreciá-lo.

Em casos de erros graves e/ou fraudes, pode o auditor, de forma reservada, elaborar um relatório especial, confidencial, onde são relatadas e reportadas as situações indesejáveis de erros e/ou fraudes.

Se o auditor considerar que existem distorções nos sistemas de controle interno, deve avisar a administração por meio de relatórios parciais. Veja um exemplo de relatório de auditoria no final da Unidade 4.



4.7 CONCLUSÃO DO AUDITOR

A conclusão do auditor deve estar de acordo com a NBC TA 330 (CFC n. 1.214/2009), informando se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente, e ele deve discorrer sobre a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis e pelos controles internos que a administração determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis e que não apresentem distorção relevante.

Nessa avaliação, o auditor deve apresentar considerações sobre os aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, incluindo indicadores de possíveis julgamentos tendenciosos por parte da administração. Nesse sentido, a NBC TA 260 (CFC n. 1.209/2009) contém uma discussão sobre os aspectos qualitativos das práticas contábeis.

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

- a. se as demonstrações contábeis divulgam adequadamente as práticas e as estimativas contábeis;
- b. se as práticas contábeis são consistentes e apresentadas em conformidade com a estrutura vigente dos relatórios financeiros, em relação à apresentação geral, à estrutura e ao conteúdo das demonstrações contábeis, e se cumprem todos os requisitos legais;
- c. se as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
- d. se as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, permitem aos usuários entender o efeito das transações e eventos relevantes sobre as informações evidenciadas nas demonstrações contábeis;



- e. se a terminologia usada nas demonstrações contábeis é apropriada;
- f. se pôde executar procedimentos que considerou necessários para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis condensadas;
- g. se as demonstrações contábeis condensadas divulgam sua natureza condensada, se divulgam adequadamente os critérios aplicados e se identificam adequadamente as demonstrações contábeis auditadas;
- h. se as demonstrações contábeis auditadas estão disponíveis para os usuários previstos das demonstrações contábeis sem qualquer dificuldade indevida.

4.8 RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

O relatório do auditor independente deve ser emitido de forma impressa em papel ou em meio eletrônico. De acordo com Vicente (2011, p. 88-92), a estrutura esperada de um relatório de auditoria independente deve seguir a estrutura (padrão): título, destinatário, parágrafo introdutório, responsabilidade da administração, responsabilidade do auditor, opinião do auditor, assinatura do auditor, data do relatório do auditor independente, endereço e CRC do auditor independente.

4.8.1 OPINIÃO DO AUDITOR – PADRÃO

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

- a. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes: a posição patrimonial e financeira da Entidade X em xx/xx/xx; o resultado de suas operações; as mutações de seu patrimônio líquido; os seus fluxos de caixa e os valores adicionados (quando aplicável) nas operações referentes aos exercícios findos nessa(s) data(s), de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil; ou,

- b. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam: uma visão correta e adequada, em todos os aspectos relevantes; a posição patrimonial e financeira da Entidade X em xx/xx/xx; o resultado de suas operações; as mutações de seu patrimônio líquido; os seus fluxos de caixa e os valores adicionados (quando aplicável) nas operações referentes aos exercícios findos nessa(s) data(s), de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

4.8.2 OPINIÃO DO AUDITOR – MODIFICAÇÕES EM RELAÇÃO AO PADRÃO

Nas situações elencadas no Quadro 4.1, na seção “Opinião”, devem estar destacadas a(s) situação(ões) em que o auditor independente expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis terem sido elaboradas em não conformidade com uma adequada estrutura de apresentação.

Se, conforme julgamento do auditor, houver a necessidade de despertar a atenção dos usuários para determinados itens divulgados nas demonstrações contábeis, deve ser incluído um parágrafo de ênfase no relatório, desde que tenha obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada, de que não tenha havido distorção relevante do assunto nas demonstrações contábeis.

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

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



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

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

Quadro 4.1 – Modificações na opinião do auditor em relação ao padrão.
Fonte: Adaptado de NBC TA 705 (CFC nº 1.232/2009).

4.9 COMPLEMENTOS AO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE (OUTROS ASSUNTOS)

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

4.9.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO PERÍODO ANTERIOR AUDITADAS POR AUDITOR INDEPENDENTE ANTECESSOR

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

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

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

4.9.2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO PERÍODO ANTERIOR NÃO AUDITADAS

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

4.9.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMPARATIVAS

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

4.9.4 NORMAS DE AUDITORIA DE JURISDIÇÃO ESPECÍFICA

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



Para saber mais sobre o assunto estudado, veja exemplos de relatórios de auditoria nos *sites*:

Do CFC disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/redir.asp?subpage=outrainformacao>. Acesso em: 16 out. 2011.

Exemplo de relatório de auditoria, disponível em: <http://www.e.fernando.cse.prof.ufsc.br/relatoauditexemplo.pdf>. Acesso em: 16 out. 2011.

Exemplos de relatório de auditoria da Embraer disponíveis em: https://www.embraerprev.com.br/portal/Downloads/Embraerprev/DemonstracoesContabeis/EMBRAERPREV_Demonstracoes_Contabeis_Consolidadas_do_Exercicio_de_2010.pdf. Páginas 19-20. Acesso em: 23 out. 2011.

RESUMO DA UNIDADE

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



Agora é hora da videoaula desta unidade.

REFERÊNCIAS

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

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

BERLE, Adolf A.; MEANS, Gardiner. The modern corporation and private property. New Jersey: Transaction Publishers, 2009. (Publicação original em 1932).

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. Auditoria. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

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

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.214/09, NBC TA 330. Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.217/09, NBC TA 500. Evidência de Auditoria.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.232/09, NBC TA 705. Modificações na Opinião do Auditor Independente.

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

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

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

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

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

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

CRC-SP. Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. Curso Básico de Auditoria: normas e procedimentos. São Paulo: Atlas, 1992.

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

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

http://media.journalofaccountancy.com/JOA/Issues/2009/09/Understanding_Internal/_Control_Services_2.pdf. Acesso em: 20 jul. 2011.

DATASUL. Fluxos dos processos. 2005. Disponível em www.datasul.com.br. Acesso em: jul. 2005.

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

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

STAIR, Ralph M.; REYNOLD, George W. Sistemas de Informação nas Organizações. Inc: Princípios de sistemas de informação: uma nova abordagem gerencial. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2002. p. 30-58.

VICENTE, Ernesto F. R. Auditoria contábil. Florianópolis: UFSC – CSE/Departamento de Ciências Contábeis, 2011.