

Carreira Fiscal



O melhor curso pelo preço
que você pode pagar!

AUDITORIA CONTÁBIL

Inaldo da Paixão Santos Araújo

SUMÁRIO

1 ASPECTOS GERAIS	05
1.1 CONCEITO E OBJETIVO	05
1.2 HISTÓRIA	07
1.3 ÉTICA PROFISSIONAL	09
1.3.1 O CÓDIGO DE ÉTICA PARA AUDITORES PÚBLICOS	11
1.4 EXERCÍCIOS	14
2 AUDITORIA INTERNA, EXTERNA E FISCAL: CONCEITO, OBJETIVOS, FORMA DE ATUAÇÃO, RESPONSABILIDADES E ATRIBUIÇÕES	17
2.1 AUDITORIA GOVERNAMENTAL	17
2.2 AUDITORIA PRIVADA	18
2.3 AUDITORIA INTERNA	18
2.4 AUDITORIA EXTERNA	19
2.5 PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE A AUDITORIA INTERNA E A EXTERNA	21
2.6 AUDITORIA CONTÁBIL	22
2.7 AUDITORIA OPERACIONAL	24
2.8 AUDITORIA INTEGRADA	25
2.9 EXERCÍCIOS	25
3 NORMAS BRASILEIRAS PARA O EXERCÍCIO DA AUDITORIA	29
3.1 RESOLUÇÃO CFC N.º 820/97	30
3.1.1 CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS	30
3.1.2 NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS	32
3.1.3 NORMAS RELATIVAS AO PARECER DO AUDITOR	34
3.2 RESOLUÇÃO CFC N.º 820/93	34
3.2.1 COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL	35
3.2.2 INDEPENDÊNCIA	35
3.2.3 RESPONSABILIDADES DO AUDITOR NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS	38
3.2.4 HONORÁRIOS	38
3.2.5 GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO	38
3.2.6 SIGILO	38
3.2.7 RESPONSABILIDADE PELA UTILIZAÇÃO DO AUDITOR INTERNO E DE ESPECIALISTAS	38
3.3 EXERCÍCIOS	39
4 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	43
4.1 PLANEJAMENTO	43
4.2 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	44
4.2.1 ANÁLISE GERAL	53
4.2.2 ANÁLISE ESPECÍFICA	56
4.2.2.1 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	56
4.2.2.2 PLANO DE AUDITORIA	61
4.3 PROGRAMA DE AUDITORIA	64
4.4 EXERCÍCIOS	65
5 AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA	73
5.1 EXERCÍCIOS	79
6 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	83
6.1 TIPOS DE TESTES EM ÁREAS ESPECÍFICAS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	85
6.2 EVIDÊNCIA DE AUDITORIA	93
6.3 EXERCÍCIOS	93
7 PAPÉIS DE TRABALHO	101
7.1 USO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	104
7.2 IDENTIFICAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	105
7.3 DESCRIÇÃO DAS INFORMAÇÕES DOS PAPÉIS DE TRABALHO	105
7.4 ORGANIZAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	107
7.5 EXEMPLOS DE PAPÉIS DE TRABALHO	108
7.6 EXERCÍCIOS	109
8 RELATÓRIO DE AUDITORIA	113
8.1 PARECER DE AUDITORIA	114
8.1.1 TIPOS DE PARECER DE AUDITORIA	117
8.2 RELATÓRIO DE AUDITORIA	124
8.3 TÉCNICA DE ELABORAÇÃO DE RELATÓRIOS	124
8.4 REQUISITOS PARA ELABORAÇÃO DE RELATÓRIOS	126
8.5 REGRAS GERAIS PARA ELABORAÇÃO DE RELATÓRIOS	128
8.6 CONSTATAÇÃO OU ACHADO DE AUDITORIA	130
8.7 DESENVOLVIMENTO DE UM ACHADO	130
8.8 ACOMPANHAMENTO DE AUDITORIA	133
8.9 EXERCÍCIOS	133
9 EVENTOS SUBSEQUENTES E CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO	143
9.1 EVENTOS SUBSEQUENTES	143
9.2 CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO	145
9.3 EXERCÍCIOS	147
10 RESUMO DOS PRINCIPAIS TÓPICOS DA AUDITORIA	149
11 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	153

1 ASPECTOS GERAIS

1.1 CONCEITO E O OBJETIVO

A tarefa de conceituar auditoria não é das mais fáceis, principalmente pela possibilidade de aplicação da técnica em qualquer ramo do conhecimento humano.

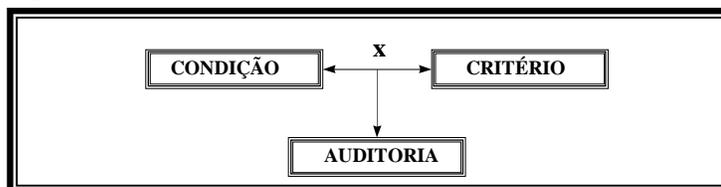
Etimologicamente, a palavra **auditoria** se origina do Latim *audire* (ouvir). Inicialmente foi utilizada pelos ingleses (*auditing*) para significar o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão da contabilidade. Atualmente, possui sentido mais abrangente.

No **sentido lato**, auditoria é o **processo de confrontação entre uma situação encontrada e um determinado critério**, ou, em outras palavras, é a comparação entre o fato ocorrido e o que deveria ocorrer. Pode-se afirmar também que, nessa acepção, auditoria significa um conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente sobre uma relação que envolve a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida (relação de *accountability* – que, consoante a Fundação Canadense de Auditoria Integrada, presume a existência de pelo menos duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita, com o compromisso de prestar contas na forma de como a delegação foi ou está sendo cumprida), objetivando emitir um informe de como essa obrigação está sendo cumprida. Ou seja, para verificar se os relatórios e informações decorrentes dessa relação são adequados e justos.

Segundo a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI¹, a auditoria “é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vistas a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”. Pode ser conceituada também como o processo de exame independente de determinadas situações, objetivando a emissão de juízos sobre a conformidade com padrões, que são denominados de critérios de auditoria.

Auditoria é o ato de confrontar a **condição** – situação encontrada – com o **critério** – situação que deve ser – na forma demonstra na figura a seguir:

Fig. 01 – Conceito de auditoria



¹ A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI é um organismo apolítico que objetiva o intercâmbio de idéias sobre as melhores práticas de fiscalização, filiado à Organização das Nações Unidas – ONU, com sede em Viena, Áustria, que tem por finalidade fomentar intercâmbios de ideais e experiências entre as instituições superiores de controle das finanças públicas. Seu primeiro congresso aconteceu em Havana, Cuba em 1953, com a participação de 34 Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS. Após 51 aniversários a INTOSAI conta com aproximadamente 190 membros tendo como missão a experiência mútua em benefício de todos.

A definição dos critérios auditoriais é de fundamental importância para a realização dos exames. Pode-se até afirmar que sem critério não há auditoria. Leclerc *et all* (1996, p. 227) corroboram este entendimento, quando afirmam:

Outra característica importante é a existência de critérios apropriados, relevantes e acordados, sobre os quais o auditor baseará seu exame e a opinião resultante. Sem estes critérios, os auditores não poderiam emitir uma opinião que uma terceira parte pode julgar como objetiva e, os relatórios resultantes poderiam ser considerados como parciais ou altamente subjetivos.

Em um **sentido estrito**, a auditoria se restringe apenas ao universos contábil ou financeiro. Surge daí o conceito de **Auditoria Contábil**, que objetiva, após aplicação de procedimentos específicos com base em normas profissionais e de forma independente, a emissão de opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis² ou financeiras, o que significa dizer se essas representam apropriadamente a situação orçamentária, financeira e patrimonial, o resultado das operações, as mutações ou variações no patrimônio e as fontes e aplicações de recursos de uma organização, em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade³ e legislação pertinente.

Uma boa auditoria pode contribuir para resguardar os direitos de terceiros, para reduzir a ineficiência das operações e a prática de atos abusivos e para assegurar a adequação das demonstrações contábeis e outras informações financeiras. Seu surgimento de forma sistemática, confunde-se com o próprio processo de acumulação de capital.

² No Brasil, as demonstrações contábeis são definidas por lei. No âmbito das sociedades anônimas, a Lei n.º 6.404/76 estabeleceu os seguintes demonstrativos: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, opcionalmente substituída pela Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. As companhias abertas, além de serem compulsoriamente auditadas, devem elaborar obrigatoriamente a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. No setor público, a Lei n.º 4.320/64, definiu os seguintes modelos: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

³ Os Princípios Fundamentais de Contabilidade são axiomas que surgiram da necessidade de se apresentar uma linguagem uniforme para se elaborar e interpretar apropriadamente as demonstrações contábeis, sendo admitidos, ainda que provisoriamente, como inquestionáveis. Consistem, portanto, em verdadeiro dogmas contábeis, devendo ser considerados como corretos e indiscutíveis sem exigência de demonstração. Atualmente, no Brasil, tem-se os seguintes princípios apresentados pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC n. 750, a saber: da **ENTIDADE**; da **CONTINUIDADE**; da **OPORTUNIDADE**; do **REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL**; da **ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA**; da **COMPETÊNCIA**; da **PRUDÊNCIA**.

O Princípio da **ENTIDADE** menciona que a pessoa do sócio não se confunde com a pessoa da empresa, ou seja, cada um possui a sua entidade própria. Desta forma, os registros contábeis devem ser elaborados considerando a autonomia do sócio em relação a empresa, assim como da empresa em relação a outras.

A **CONTINUIDADE** determina que os registros contábeis devem ser feitos tendo como fundamento a idéia de que a empresa terá vida contínua até o infinito; pois, se a continuidade da entidade estiver comprometida, os procedimentos contábeis devem ser modificados, como por exemplo os seus bens devem ser avaliados pelo valor de realização e não pelo seu valor de custo.

O Princípio da **OPORTUNIDADE** menciona que os registros contábeis devem ser feitos oportunamente, ou seja, no tempo certo, assim como na extensão correta. A escrituração dos fatos contábeis deve ser tempestiva e íntegra.

O **REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL** significa que as transações devem ser registradas pelo seu valor histórico, ou seja, pelo seu valor de custo (CUSTO COMO BASE DE VALOR). Os componentes do patrimônio devem ser escriturados pelos valores originais das transações, expressos a valor presente na moeda do país.

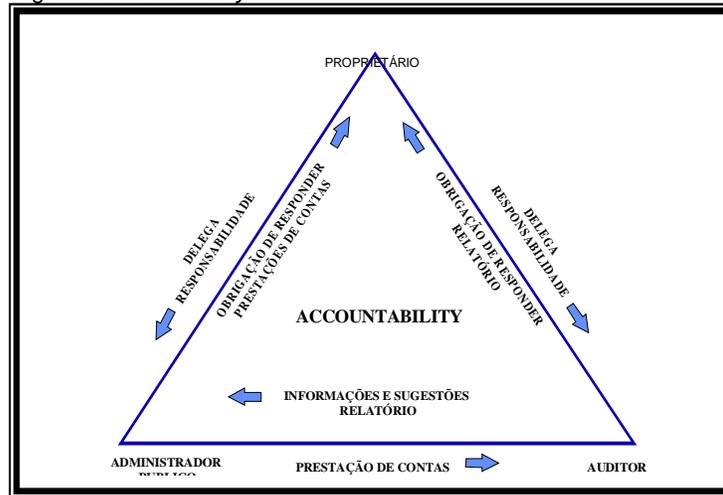
A **ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA** não contradiz o princípio do Registro pelo Valor Original porque atualizar monetariamente um valor, significa, apenas, reconhecer os efeitos da perda do poder aquisitivo da moeda nacional (inflação) nos registros contábeis. Atualmente, este princípio encontra-se com sua eficácia suspensa.

O Princípio da **COMPETÊNCIA** menciona que as receitas e despesas, como elementos que determinam o lucro de uma empresa, devem ser registradas, respectivamente, no momento em que são merecidas (prestação do serviço ou colocação da mercadoria à disposição do cliente) e no momento em que são incorridas, de acordo com o fato gerador.

A **PRUDÊNCIA**, enquanto princípio, significa que, ocorrendo duas situações igualmente válidas e aceitas pelo consenso contábil, deve-se sempre adotar a mais prudente. Logo, deve-se esperar uma maior despesa e uma menor receita, bem como menores valores para os bens e direitos e maiores para as obrigações.

A figura a seguir demonstra com melhor propriedade o conceito amplo de auditoria:

Fig. 02 – *Accountability*



A estrutura piramidal acima demonstra que o auditor atua de forma independente sobre uma relação de *accountability* entre o proprietário e o administrador, pois o primeiro delega responsabilidade para que o segundo proceda à gestão dos recursos objetivando o lucro, assim como delega responsabilidade para que o auditor realize o acompanhamento dessa gerência e apresente os devidos relatórios. Note-se que nesse conceito a auditoria pode estar presente em qualquer relação de *accountability*.

Atente-se que, na área pública, o conceito de *accountability* assume uma importância fundamental, pois, como disse Simón Bolívar, "a Fazenda Nacional não é de quem vos governa. Todos aqueles a quem haveis tornado depositários de vossos interesses têm a obrigação de demonstrar-vos o uso que deles tenham feito."

1.2 HISTÓRIA

Não estão disponíveis, de forma detalhada e clara, na literatura técnica nacional, informações a respeito da **história** dessa atividade profissional, que é a auditoria.

Sobre a origem da atividade auditorial, menciona-se, apenas, que existem notícias de ações dessa natureza praticadas pelos sumérios. Mesmo em manuais e publicações de auditoria de outros países mais desenvolvidos, encontram-se apenas referências esparsas sobre o tema.

Alguns afirmam que a auditoria é uma técnica contábil e, como tal, surgiu a partir do momento em que terceiros começaram a analisar e emitir opinião independente sobre os demonstrativos elaborados pela Contabilidade.

Atualmente, é aceitável que a Contabilidade surgiu como uma simples forma de registro das trocas de bens e serviços na antigüidade. Esses registros foram usados como base para a cobrança de impostos e é bem provável que já fossem, mesmo que empiricamente, acompanhados por pessoas independentes para certificar suas adequações.

Segundo Sandroni (1989, p. 72), em 200 a.C., na república Romana, as contas governamentais eram apresentadas na forma de lucros e perdas e eram constantemente fiscalizadas pelos magistrados romanos encarregados das finanças, os quais eram denominados questores.

Com efeito, uma atividade similar à auditoria foi realizada durante o império romano, já que era comum os imperadores encarregarem funcionários de inspecionarem a contabilidade das diversas províncias. As cartas de Plínio a Tarjano relatam sobre inspeções contábeis nas colônias, como lembra Cherman (2002, p. 5). Todavia, a atividade auditorial nos moldes que se conhece nos dias atuais teve seu início na Inglaterra nos idos do século XIX, em decorrência da revolução industrial verificada alguns anos antes. Era necessário auditar as novas corporações que substituíam a produção artesanal. É notório que a auditoria desenvolve-se no Reino Unido e é difundida para outros países, principalmente Canadá e os Estados Unidos, que, em face de desenvolvimento econômico, aprimoraram enormemente essa nova técnica.

A Enciclopédia Britânica, segundo Franco e Marra (1995, p. 24), menciona que, mesmo de forma não muito sistemática, até o reinado da Rainha Elizabeth as contas públicas já eram objeto de exame. Antes mesmo de 1559, esse serviço era realizado pelo auditor do tesouro, denominado Controlador Geral do Tesouro Público, cujo cargo foi criado em 1314, ou por auditores da receita pública.

Conforme Costa (op. cit. p. 24), em 1547, foi publicado um livro em inglês de autor anônimo, que tratava da escrituração comercial e que se dirigia, entre outros, aos auditores. Já o Escritório de Controlador e Auditor Geral da Inglaterra foi formalmente estabelecido em 1866. Vale mencionar que, no século XIII, na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I surge o termo auditor.

Mas, em uma tentativa de resgatar a origem da auditoria na forma de atividade profissional, pode-se dizer que o seu surgimento e desenvolvimento estão diretamente ligados à relação de propriedade e de capital, sendo provável a ocorrência das seguintes fases: a acumulação de riqueza pelo homem, formando um patrimônio; a distância entre o proprietário e o patrimônio; a guarda por terceiros; a necessidade de controle; a

necessidade de se obter informações e de se confirmar a adequação dessas informações; e, por fim, a necessidade de uma opinião independente.

É evidente que a origem da auditoria, mais precisamente da Auditoria Contábil, advém do momento em que o homem passa a acumular riquezas, constituindo, assim, um patrimônio. Com o constante aumento desse patrimônio ou mesmo o aparecimento de novas fontes de riqueza, o proprietário passa a permanecer durante muito tempo longe do seu acompanhamento direto, surgindo de a necessidade de a sua guarda ser realizada por terceiros, evidentemente com a devida confiança e responsabilidade delegadas pelo proprietário e assumidas por terceiros – relação de *accountability*.

Conseqüentemente, por ter seu patrimônio sob a guarda de um responsável, tornou-se necessário que o proprietário implantasse determinados controles para que, mesmo distante, pudesse acompanhar e se certificar do fiel cumprimento pelo responsável de suas determinações. Entre esses controles, é fácil identificar que a informação tempestiva e adequada deveria configurar entre os principais.

Mas as informações eram de fato adequadas e fidedignas?

Com o surgimento dessa dúvida, tornou-se imperioso que o proprietário atribuísse uma outra responsabilidade a um agente independente da relação proprietário – responsável. Este teria a incumbência de emitir uma opinião sobre a adequação das informações apresentadas ao proprietário pelo responsável da guarda do patrimônio. Esse agente independente, então, seria o auditor.

1.3 ÉTICA PROFISSIONAL

É sempre oportuno, em trabalhos sobre auditoria, tecer breves comentários sobre ética, já que a reflexão sobre os valores éticos transcende os estudos científicos, filosóficos ou teológicos, indo adentrar-se na consideração dos costumes e ações humanas, facilmente observáveis empiricamente no nosso dia-a-dia, a exemplo do fenômeno da corrupção.

A ética é uma palavra de origem grega (*ethiké*), definida de diferenciadas formas, tais como: "estudo dos juízos de apreciação referentes à conduta humana do ponto de vista do bem e do mal", como registra Aurélio ou "conjunto de regras e de valores ao qual se submetem os fatos e as ações humanas, para apreciá-los e distingui-los; moral", segundo Celso Pedro Luft.

A ética é o conjunto de preceitos, de regras e de princípios morais do dever-ser, que são fundamentais para a constituição de um caráter digno e para a criação de hábitos e

costumes, dos quais resulte uma maneira de ser e agir íntegra, conforme as leis, os deveres e os costumes, que são seus objetos materiais.

A ética sempre foi objeto fundamental de estudo e reflexões de ilustres pensadores, tais como Sócrates, Platão, Aristóteles, Pitágoras, Demócrito, Antístenes, Santo Agostinho, São Tomás de Aquino, Maquiavel, Spinoza, Hegel, Kierkegaard, Marx, Sartre, entre tantos outros. Contudo, é com Aristóteles (384-322 a.C.), pensador especulativo, que ela toma sobre si caráter de disciplina filosófica sistematizada.

A Ética Aristotélica é determinada pelos fins a serem alcançados para se atingir a felicidade, que somente é obtida com a virtude. Ainda segundo esse grande filósofo, a virtude ética é aquela que se desenvolve na esfera da vida prática e que se destina à reflexão de um fim, tal como a justiça, o valor, a amizade, etc. Na vida social, o ser humano tem de exercê-la, embora cioso de sua liberdade, zeloso de suas opiniões não admitindo, que outros venham a dizer-lhe o que está certo ou errado, o que é lícito ou proibido, o que é moral ou imoral, o que deve ou não deve fazer.

Na arapuca do individualismo ou na ausência de identidade ética entre si, os profissionais não aceitam a justa maneira de ser e de agir.

O exercício da profissão deve ser convivido, não apenas vivido em nível individual. Não é possível que cada um tenha sua doutrina, seu código, seu *modus faciendi*. Os auditores devem ter o ponto de referência da profissão, não são, nem serão pessoas ou grupos isolados.

Todavia, deve-se voltar para uma reflexão concenente ao tema deste tópico, que é a ética profissional do auditor moderno, já que os estudos filosóficos requerem uma análise mais aprofundada e fogem do nosso objeto.

Como, para muitos, o conceito de ética está diretamente relacionado ao de moral, sendo ela tida até mesmo como a própria moral, poderia-se definir ética profissional como uma série de preceitos morais, pelos quais o ser humano deve guiar sua conduta no ofício, atividade ou profissão que exerce.

Assim, a ética profissional aplicada a qualquer atividade pode ser entendida como a parte da moral que trata das regras de comportamento do indivíduo que exerce determinada profissão. Essas regras são valorizadas de uma forma ou de outra, em maior ou menor grau, pelos diversos profissionais.

Quando a profissão é encarada como uma meta, um dever, uma opção de vida e não pode existir dúvida de que assim deve ser - a ética profissional alcança uma nova e significativa missão, ultrapassando o que insuficientemente oferece a habilitação técnica ou formal. É necessário, portanto, complementar-se a formação técnica com a busca da verdadeira vocação, com o querer, o desejar e o gostar de fazer.

A ética profissional relaciona-se, assim, com o *know how* de cada atividade, pois o saber fazer e o saber conduzir-se estão intimamente interligados e são interdependentes.

Diante do exposto, não se pode chegar a outra conclusão: Ética Profissional do Auditor Moderno pode ser definida como o conjunto de regras de comportamento ou de conduta no exercício de suas atividades. Mas quais seriam essas regras? Onde estão coligidas? Existe um Código de Ética dos Auditores no Brasil?

Sabe-se que os chamados Códigos de Ética, Estatutos ou Regimento - dos Médicos, Advogados, Engenheiros, Contabilistas, Militares, Religiosos, etc. constituem-se, em rigor, num conjunto metódico e sistemático de normas de conduta de cada profissão, sendo tais ordenamento éticos indispensáveis para o estabelecimento e reconhecimento das diferentes atividades profissionais, já que tais normas são, reconhecidamente transformadas em leis que devem ser inexoravelmente obedecidas.

Os auditores privados e públicos do Brasil ainda, infelizmente, não possuem o seu Código de Ética.

No que se refere aos auditores privados, existem normas de auditoria que trazem alguns preceitos éticos, tais como independência, responsabilidade, integridade, sigilo, entre outros.

No que se refere aos auditores públicos, apesar de não possuírem um código com normas éticas elencadas sistematicamente, há regras esparsas e estudos que versam sobre a matéria, além dos relevantes preceitos da atual Constituição Federal, que são aplicáveis ao Auditor Público, e o próprio Código de Ética dos Servidores Públicos do Governo Federal, aprovado pelo Decreto n. 1.171 de 22.06.94.

1.3.1 O CÓDIGO DE ÉTICA PARA AUDITORES PÚBLICOS

Nos Anais do I Encontro Técnico publicado pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia Araújo (1992) apresentou artigo intitulado “O auditor público perante a ética profissional”. Naquele momento foi enfatizado que, apesar da existência de preceitos constitucionais, leis

esparsas e estudos sobre o tema, os auditores públicos no Brasil não possuíam – e ainda não possuem – o seu Código de Ética.

Sugeriu-se, ainda que de forma modesta, a necessidade de discussão entre os organismos de auditoria pública no Brasil de forma a se normalizar a conduta profissional dos auditores públicos e foram apresentadas as seguintes regras de conduta como condições mínimas:

- **Dos deveres:**

1. Exercer sua profissão com competência, zelo, diligência, honestidade e responsabilidade;
2. Observar as disposições legais vigentes;
3. Resguardar os interesses das instituições e da sociedade, sem prejuízo da sua dignidade e independência profissional;
4. Guardar sigilo sobre o que souber em razão de suas funções;
5. Zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços sob sua responsabilidade;
6. Reportar, imediatamente, eventuais circunstâncias adversas que possam influir na conclusão do seu trabalho;
7. Inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opiniões;
8. Evitar declarações públicas sobre o resultado do seu trabalho;
9. Manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício de sua atividade;
10. Manter-se atualizado com as modernas técnicas e métodos de auditoria e de áreas correlatas;
11. Respeitar as regras de disciplinas impostas pela instituição a que pertença;
12. Obter formas de aumentar a eficiência, a efetividade e a economia das operações e atividades dos organismos auditados;
13. Conduzir-se de forma a obter crédito e prestígio em sua profissão;

14. Comportar-se de forma exemplar em todas as suas atividades profissionais e particulares, de modo a ser um modelo a ser imitado por todos os servidores públicos.

• **Das proibições:**

1. Solicitar, provocar ou sugerir publicidade que importe propaganda pessoal de suas atividades;
2. Auferir qualquer provento ou benefício em função do exercício de sua atividade, que não decorra exclusivamente de sua prática correta e honesta;
3. Assinar relatórios por outro ou sem participação na sua elaboração;
4. Realizar auditoria quando impedido profissionalmente e
5. Manter atividade profissional incompatível.

Em novembro de 1998, foi aprovado na 44ª reunião da INTOSAI, realizada em Montevideu, o Código de Ética da INTOSAI para os Auditores do Setor Público.

Nesse documento, além de apresentar o código de ética internacional para os auditores pertencentes ao setor público, que se constitui em um complemento necessário ao fortalecimento das Normas de Auditoria da INTOSAI emitidas em junho de 1992 pela Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI, recomenda a INTOSAI que, “devido as diferenças nacionais de cultura, idioma e sistemas jurídicos e sociais, é responsabilidade de cada entidade fiscalizadora superior, ou simplesmente EFS, a elaboração de um código de ética próprio que se ajuste otimamente as suas próprias características”.

Logo, urge a aprovação do código de ética dos auditores públicos do Brasil que, entre outros aspectos, deve observar diretrizes emanadas do código da INTOSAI, que a seguir é resumido.

Na sua introdução o código apresenta as noções, antecedentes e objetivos do código, bem como a importância de sua instituição. A segurança, confiança e credibilidade da auditoria governamental são também comentadas.

No Capítulo II a **integridade**, que se constitui no valor central de um código de ética, é tratada.

A **independência, objetividade e imparcialidade** são temas do capítulo III. Nesse capítulo é dada ênfase à necessidade de neutralidade política da EFS e do auditor e o cuidado em relação aos conflitos de interesses.

Posteriormente são destacadas a necessidade do segredo, competência e desenvolvimento profissional.

É evidente que a observância da recomendação da INTOSAI, no que tange à implantação do código de ética próprio, por si só não contribuirá para o avanço da auditoria governamental no Brasil, contudo, e isso é pacífico, representa um grande passo.

1.4 EXERCÍCIOS

01. Assinale a alternativa correta:

- a) No sentido *lato* auditoria significa um conjunto de procedimentos técnicos aplicados sobre uma obrigação de responder por uma responsabilidade conferida, objetivando emitir uma opinião de como esta obrigação está sendo cumprida.
- b) No sentido *stricto*, a auditoria se confunde com a auditoria contábil ou financeira, que objetiva, após aplicação de procedimentos auditoriais, a emissão de opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis ou financeiras, ou seja, se essas representam apropriadamente a situação financeira e patrimonial, o resultado das operações, as mutações no patrimônio e as fontes e aplicações de recursos de uma organização.
- c) "A auditoria independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica, no que for pertinente".
- d) A, B e C estão corretas.
- e) NRA.

02. No Brasil, existem os seguintes Princípios Fundamentais de Contabilidade apresentados pela **Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC n.º 750**, de 29 de dezembro de 1993:

- a) o da entidade e o da continuidade.
- b) o da oportunidade e o do registro pelo valor original.
- c) o da atualização monetária.
- d) o da competência e o da prudência.
- e) o Todas as alternativas anteriores estão corretas.

03. Relacione a primeira coluna com a segunda. Posteriormente assinale qual a alternativa correta:

- 1. Princípio da Entidade a) () reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade.
- 2. Princípio da Continuidade b) () determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.
- 3. Princípio da Oportunidade c) () o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.
- 4. Princípio do Registro pelo Valor Original d) () sua observância é indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.
- 5. Princípio da Competência e) () refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro das mutações patrimoniais, determinando que este seja feito no tempo certo e com extensão correta. Desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência.

- a) 1^A, 2D, 3E, 4C e 5B.
- b) 1E, 2^A, 3B, 4C e 5D.
- c) 2B, 3C, 5D, 1^A e 4E.
- d) 1^A, 2B, 3C, 4D e 5E.
- e) 1E, 2^A, 3B, 4D e 5C.

04. (AFRF) Sob o aspecto financeiro, indique a proteção que a auditoria oferece à riqueza patrimonial.

- a) Contribui para a redução da ineficiência e da negligência.
- b) Possibilita melhor controle dos bens, direitos e obrigações.
- c) Assegura a maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados.
- d) Resguarda créditos de terceiros, contra possíveis fraudes.
- e) Inibe a ocorrência de fraudes e erros.

05. (AFRF) Sob o aspecto administrativo, o reflexo da auditoria sobre a riqueza patrimonial é:

- a) contribuir para uma melhor adequação na utilização das contas contábeis e do plano de contas.
- b) assegurar maior exatidão dos custos e estabelecimentos de padrão para os custos diretos e indiretos.
- c) melhor controle dos bens, direitos e obrigações e ainda maior exatidão dos custos indiretos.
- d) reduzir a ineficiência, negligência e improbidade dos empregados e administradores.
- e) promover eficiência na utilização de recursos humanos e materiais e uma melhor utilização de contas.

06. (AFRF) Para o Fisco, as vantagens oferecidas por um adequado processo de auditoria:

- a) permite maior exatidão das demonstrações e resultados contábeis.
- b) assegura maior correção dos registros financeiros gerenciais.
- c) aponta falhas nos sistemas de controles internos da empresa.
- d) opina sobre a adequação das demonstrações contábeis.
- e) armazena evidências de erros e irregularidades cometidos.

07. A principal finalidade de uma auditoria contábil é:

- a) elaboração de demonstrativos contábeis.
- b) confirmação dos registros e demonstrações contábeis.
- c) conferência física dos elementos do ativo.
- d) elaboração e avaliação dos registros contábeis.
- e) apuração correta do lucro do exercício.

08. Quais são os demonstrativos contábeis que devem ser auditados segundo a Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas)?

- a) Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado do Exercício; Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.
- b) Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado do Exercício; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.
- c) Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.
- d) Balanço Orçamentário.
- e) Todas as alternativas anteriores estão incorretas.

09. Relacione a primeira coluna com a segunda. Posteriormente assinale qual a alternativa correta:

1. Balanço Patrimonial a) () demonstra como se formou o lucro ou o prejuízo, essa demonstração esclarece, também, muitas das variações do patrimônio líquido, no período entre dois balanços;
2. Resultado do Exercício b) () discriminará: o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial; as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício; as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período;
3. Lucros ou Prejuízos Acumulados c) () apresenta as mutações ocorridas com as contas patrimoniais Não Circulantes e os seus efeitos no Capital de Giro (Capital Circulante Líquido) da Empresa;
4. Mutações do Patrimônio Líquido d) () informa resumidamente toda a movimentação ocorrida nas contas integrantes do Patrimônio Líquido, a partir do saldo inicial do exercício anterior até o saldo final do exercício atual;
5. Origens e Aplicações de Recursos e) () é a demonstração contábil que tem por finalidade apresentar a situação patrimonial da empresa em um determinado momento.

- a) 1^A, 2D, 3E, 4C e 5B.
- b) 1E, 2^A, 3B, 4C e 5D.
- c) 2B, 3C, 5D, 1^A e 4E.
- d) 1^A, 2B, 3C, 4D e 5E.
- e) 1E, 2^A, 3B, 4D e 5C.

10. A Lei n.º 4.320/64 determina que no final de cada exercício, os resultados gerais do exercício sejam demonstrados no:

- a) Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.
- b) Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.
- c) Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro e Balanço Patrimonial.
- d) Balanço Orçamentário; Fluxo de Caixa; Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.
- e) Todas as alternativas anteriores estão corretas.

GABARITO CAPÍTULO 1

- 01. D
- 02. E
- 03. A
- 04. D
- 05. D
- 06. A
- 07. B
- 08. B
- 09. E
- 10. A

2 TIPOS DE AUDITORIA

Nos últimos anos, tem sido muito comum encontrar-se tanto na literatura técnica, como nos debates, seminários, congressos e outros eventos acadêmicos, uma vasta enumeração de tipos de auditoria. Esse fato decorre da não-existência de uma classificação uniforme, que seja aceita por todos, para a atividade auditorial⁴.

Contudo, sem pretender esgotar a matéria, adotar-se-á, neste trabalho, a seguinte classificação por conveniência didática:

- **Quanto ao Campo de atuação:**

- e) Governamental
- b) Privada

- **Quanto à Forma de realização:**

- e) Interna
- b) Externa

- **Quanto ao objetivo dos trabalhos:**

- e) Contábil ou Financeira
- b) Operacional
- c) Integrada

2.1 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A **auditoria governamental** atua diretamente sobre a administração da coisa pública. Ela está diretamente relacionada com o acompanhamento das ações empreendidas pelos órgãos e entidades que compõem a administração direta e indireta das três esferas de governo. Normalmente é realizada por entidades superiores de fiscalização, sob a forma de Tribunais de Contas ou Controladorias, e organismos de controle interno da administração pública. Vale mencionar que alguns consideraram a atividade de fiscalização – **auditoria**

⁴ A título de exemplo, cita-se a seguir algumas das mais comuns denominações para a auditoria: A Distância; De Programas; Abrangente; De Recursos externos; Administrativa; De Resultados; Ambiental; De Sistemas Informatizados; Analítica; De Tomada de Contas; Articulada; Do Planejamento Estratégico; Contábil; Especial; Da Qualidade; Financeira; Da Regularidade; Fiscal; Das Práticas de Gestão; Gestão; De Acompanhamento; Gestional; De Contas; Horizontal; De Economia; Informática; De Eficácia; Integrada; De Eficiência; Integral; De Desempenho; Operacional; De Legalidade; Orçamental; De Missão; Orientada; De Otimização de Recursos; Programática; De Prestação de Contas; Total; entre outras.

fiscal – realizada pelos órgãos responsáveis pela arrecadação dos tributos como uma espécie de auditoria governamental.

A **auditoria fiscal** pode ser conceituada como o conjunto de procedimentos técnicos, pautados em normas profissionais, aplicados por prepostos dos governos federal, estaduais e municipais com objetivo de verificar se os impostos, taxas e contribuições devidos aos cofres públicos estão sendo reconhecidos e recolhidos em conformidade com a legislação pertinente, assim como outras funções correlatas.

Entre outras, os auditores fiscais podem possuir as seguintes **atribuições**:

- constituir créditos tributários por meio de lançamentos de ofício com lavratura de autos de infração;
- planejar, coordenar e executar atividades de fiscalização de receitas governamentais, principalmente as relacionadas com tributos;
- efetuar revisões fiscais e contábeis;
- planejar, coordenar e executar atividades de elaboração e divulgação de atos normativos, de elaboração de pareceres sobre a interpretação e a aplicação da legislação tributária e de orientação aos contribuintes.

2.2 AUDITORIA PRIVADA

A **auditoria privada** é toda aquela cujo campo de atuação se dá no âmbito da iniciativa particular, que objetiva o lucro, de uma maneira geral.

2.3 AUDITORIA INTERNA

A **auditoria interna** é a auditoria realizada por profissionais empregados da própria entidade auditada, portanto, parcialmente independente, e que, além das informações contábeis e financeiras, se preocupa também com os aspectos operacionais. Normalmente, a auditoria interna se reporta à presidência da organização, funcionando como um órgão de assessoramento.

Segundo Nieva *apud* Guzmán (19..., p. 37), a auditoria interna é, em livre tradução, assim conceituada:

Atividade independente de avaliação de uma organização, mediante a revisão de sua contabilidade, finanças e outras operações que servem de base a administração da empresa. Também se pode dizer que é um controle gerencial que funciona medindo e avaliando a eficácia de outros controles.

Segundo o Escritório do Auditor Geral do Canadá – OAG, a Auditoria Interna é a “revisão e avaliação, sistemática e independente de todas as operações, incluindo as atividades administrativas, com a finalidade de informar a administração sobre a eficiência, eficácia e economia das práticas internas de gestão e dos controles”.

A INTOSAI, no glossário anexo às suas Normas (1995, p. 37), afirma que a auditoria interna é:

O meio funcional pelo qual os dirigentes de uma entidade certificam-se, com base em fontes internas, de que as atividades pelas quais são responsáveis estão sendo executadas de forma a minimizar a probabilidade de ocorrência de fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconômicas. A auditoria interna possui várias das características de auditoria externa, entretanto pode perfeitamente seguir as orientações emanadas do órgão ao qual deve apresentar seus relatórios. (Grifado)

O CFC, através da Resolução n.º 986/03, apresentou o seguinte conceito:

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

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

É oportuno salientar que a auditoria interna não se limita somente aos aspectos contábeis de uma organização, logo deve ser realizada, preferencialmente, por uma equipe multi e interdisciplinar.

2.4 AUDITORIA EXTERNA

Inicialmente, vale frisar que, apesar de ser muito divulgada, não existe uma definição consensual do que vem a ser **auditoria externa**. Em um sentido amplo, pode-se dizer que é a auditoria sobre a área financeira e outras, **realizada por profissionais independentes**.

De acordo com o Glossário de termos e expressões utilizados em matéria de auditoria externa das finanças públicas da INTOSAI, elaborado por Everard e Wolter (1986,187), tem-se que a Auditoria Externa é a:

Auditoria realizada por um organismo externo e independente da entidade controlada, tendo por objetivo, por um lado, emitir parecer sobre as contas e a situação financeira, a regularidade e a legalidade das operações e/ou sobre a gestão financeira e, por outro, elaborar relatórios correspondentes.

Ela também pode ser conceituada como sendo a auditoria realizada por profissionais qualificados e externos à empresa auditada, ou seja, que não são empregados da administração, normalmente sob a forma de firmas de auditoria, com o objetivo precípua de emitir uma opinião independente, com base em normas técnicas, sobre adequação ou não das demonstrações contábeis, assim como, em certos casos, um relatório sobre a regularidade das operações e/ou sobre o resultado da gestão financeira e administrativa. Também conceituada como auditoria independente, é a auditoria realizada por especialistas contratados pela organização fiscalizada, ou por imposição normativa.

Normalmente, os auditores externos realizam contábil, que segundo o CFC, representa o conjunto de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis, conforme os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica, no que for pertinente.

No Brasil, a prática da Auditoria Externa está regulamentada pelo CFC, pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM e pelo Banco Central do Brasil – BACEN.

Consoante o art. 177 da Lei n.º 6.404/76, **as demonstrações financeiras das companhias abertas devem observar as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e são obrigatoriamente auditadas por auditores independentes ou externos** registrados na mesma Comissão.

2.5 PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE A AUDITORIA INTERNA E A EXTERNA

Apresenta-se a seguir um quadro comparativo entre as principais diferenças conceituais entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa.

AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
<p>É executada por empregado da organização ou empresa auditada. Portanto, é realizada por profissionais que possuem uma independência relativa. É oportuno ressaltar que tem sido comum a terceirização dos serviços de auditoria interna.</p> <p>Objetiva atender às necessidades e aos interesses da administração. Logo a extensão (escopo) dos seus trabalhos será sempre definido em função dos anseios da alta direção.</p> <p>A avaliação das operações e do sistema de controle interno é realizada para, entre outras finalidades, desenvolver, aperfeiçoar e para induzir ao cumprimento de políticas e normas.</p> <p>Normalmente não se restringe aos assuntos financeiros. As fases dos exames são subdivididas em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade da administração.</p> <p>O auditor direciona seus exames para a identificação de erros e fraudes.</p> <p>O auditor interno possui uma independência relativa, pois na qualidade de empregado da empresa auditada, ele somente deve ser independente em relação às atividades e às pessoas cujo trabalho está sob escopo do seu exame, devendo subordinar-se às necessidades e aos interesses da administração.</p> <p>As áreas da empresa auditada são continuamente revisadas. A periodicidade é definida pela administração.</p>	<p>O profissional que a realiza não possui qualquer vínculo empregatício nem relação de interesse com a empresa auditada.</p> <p>Os objetivos fundamentais são atender às necessidades de terceiros interessados pela empresa auditada, notadamente os acionistas que nela estão investindo capital, no que tange a adequação das informações contábeis, bem como atender aos objetivos da administração.</p> <p>A revisão das operações e do controle interno é realizada para atender as normas de auditoria e para determinar a extensão (escopo) do exame das informações contábeis.</p> <p>O exame normalmente está limitado aos aspectos financeiro. O enfoque está voltado para as principais contas do balanço patrimonial e para as demonstrações contábeis.</p> <p>O auditor deve planejar seus trabalhos de modo a identificar erros e fraudes que ocasionem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.</p> <p>O auditor externo deve ser independente em relação a empresa auditada, não podendo ser influenciado por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem em perda, efetiva ou aparente, de sua independência.</p> <p>As informações comprobatórias das demonstrações contábeis são auditadas periodicamente, geralmente em base anual.</p>

2.6 AUDITORIA CONTÁBIL

O CFC, através da Resolução n.º 820/97, que aprova as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, apresentou o seguinte conceito para a **auditoria contábil**:

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Conforme o citado Glossário elaborado por P. Everard e D. Wolter, tem-se o seguinte conceito:

Auditoria relativa ao plano da organização, aos procedimentos e documentos que se referem à proteção dos ativos e à confiabilidade das contas e dos balanços financeiros. Esta auditoria é, conseqüentemente, concebida com a finalidade de fornecer uma garantia razoável que:

- e) as transações e o acesso aos ativos sejam efetuadas em conformidade com as autorizações;
- b) as transações sejam registradas quando necessário;
- c) a contabilização dos ativos seja comparada com a existência física a intervalos razoáveis e que sejam tomadas as medidas adequadas relativamente as todas as diferenças não justificadas.

A Auditoria Contábil representa o conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente por um profissional habilitado, segundo **normas** preestabelecidas, com o objetivo de se emitir uma opinião sobre se as demonstrações contábeis tomadas em seu conjunto, em relação aos **Princípios Fundamentais de Contabilidade** e as normas brasileiras de contabilidade, bem como sobre assuntos financeiros relacionados.

Portanto, o **foco central** dos trabalhos da **auditoria contábil** são os exames das demonstrações contábeis com o objetivo de se emitir uma opinião sobre sua adequação. Isto se deve ao fato de que essas demonstrações objetivam retratar, em determinada data, a situação orçamentária, financeira, econômica e patrimonial de uma organização, logo a sua adequada elaboração vai possibilitar um completo diagnóstico das condições dessa mesma entidade.

O objetivo da **auditoria contábil** é a emissão de um **parecer** independente, que tem por limite os objetivos da auditoria (demonstrações contábeis) **e não representa garantia de viabilidade futura ou de eficácia** da administração na gestão dos negócios.

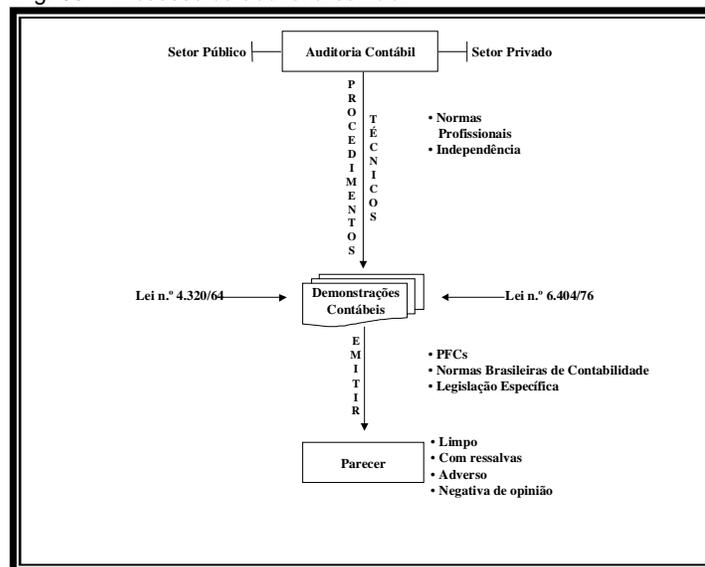
Segundo o CFC, o **parecer da Auditoria Contábil é de exclusiva responsabilidade de contador registrado nesse Conselho profissional**, que deve realizar seu trabalho assegurando o devido **controle de qualidade**.

Os requisitos que o auditor deve adotar para o **controle da qualidade** dos seus trabalhos, conforme o CFC, são:

- e) o pessoal designado deve ter a competência e habilidade profissionais compatíveis com o requerido no trabalho realizado;
- b) o pessoal designado deve ter o nível de independência e demais atributos definidos nas Normas Profissionais de Auditor Independente para ter uma conduta profissional inquestionável;
- c) o trabalho de auditoria deverá ser realizado por pessoal que tenha um nível de treinamento e de experiência profissional compatível com o grau de complexidade das atividades da entidade auditada; e
- d) o auditor deverá planejar, supervisionar e revisar o trabalho em todas as suas etapas, de modo a garantir aos usuários de seus serviços a certeza razoável de que o trabalho foi realizado de acordo com as normas de controle de qualidade requeridas nas circunstâncias.

Em um resumo gráfico do processo da auditoria contábil, tem-se:

Fig. 03 – Processo da auditoria contábil



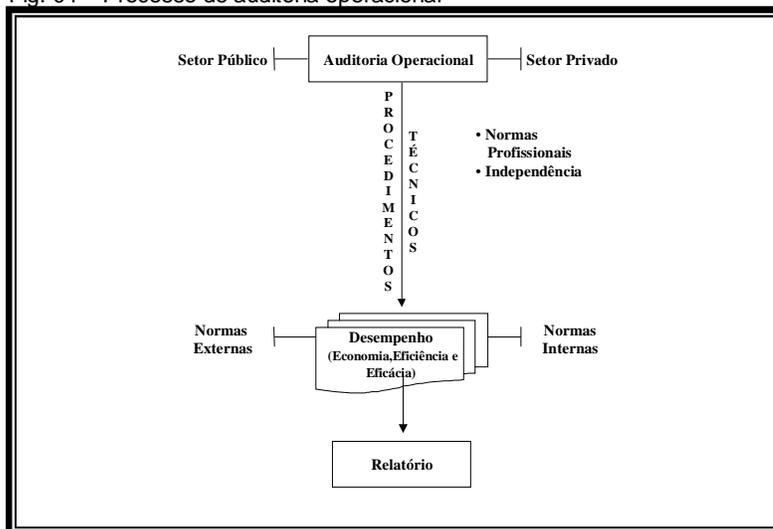
2.7 AUDITORIA OPERACIONAL

É a tradução da **performance audit** dos americanos. Refere-se ao conjunto de procedimentos auditoriais que são aplicados com o objetivo de se avaliar o desempenho e a eficácia das operações, dos sistemas de informação e de organização, dos métodos de administração; examinar a propriedade e o cumprimento das políticas administrativas da empresa auditada, além de analisar a adequação e a oportunidade das decisões estratégicas. É o exame que pode abranger todos os níveis de uma administração sob o ponto de vista da **economia, eficiência, eficácia e efetividade**⁵. É também denominada de Auditoria de Otimização de Recursos, Auditoria de Desempenho ou de Resultados. Segundo alguns, a **auditoria operacional** também é uma expressão sinônima para a **auditoria de gestão**.

A **auditoria operacional** surgiu da necessidade de melhorar os informes apresentados pelos auditores no que se refere aos resultados da gestão privada e pública, em face das limitações das informações financeiras. Os **objetivos principais** da Auditoria Operacional são: apresentar sugestões para **melhorar a gestão dos recursos e identificar aspectos de ineficiência, desperdícios, desvios e abusos**.

Em um resumo gráfico, tem-se:

Fig. 04 – Processo de auditoria operacional



⁵ Para uma melhor compreensão dos conceitos de economia, eficiência, eficácia e efetividade recomenda-se a leitura do livro Introdução à Auditoria Operacional de Araújo (2001).

2.8 AUDITORIA INTEGRADA

A **auditoria integrada** corresponde a tradução adotada em Portugal e no Brasil para a *Comprehensive Audit* dos canadenses.

A literatura técnica internacional vem definindo a Auditoria Integrada mais como um conceito do que como uma técnica propriamente dita, na qual são envolvidos aspectos relacionados, mas individualmente distinguíveis no que se refere a *accountability*, quais sejam: exame de demonstrações contábeis ou financeira e exames de economia, eficiência e eficácia na gerência dos recursos.

O termo Auditoria Integrada, consoante a OLACEFS (1981, p. 20), é utilizado pelo Escritório do Auditor Geral do Canadá para descrever um “enfoque de auditoria de escopo ampliado com objetivo de revisar sistematicamente e emitir relatórios sobre as relações de responsabilidade de prestar contas e sobre as atividades de apoio, os sistemas e controles utilizados pela administração no cumprimento dos seus deveres e obrigações”. Logo, pode-se denominar a Auditoria Integrada como Auditoria de Amplo Escopo.

2.9 EXERCÍCIOS

01. (ATM-RC/03) A opção que representa o objetivo da auditoria externa é:

- a) a elaboração das normas e procedimentos econômicos, financeiros e de auditoria da empresa auditada.
- b) expressar um palpite sobre a posição patrimonial e financeira da empresa sem assegurar que elas representem adequadamente as operações da empresa.
- c) assegurar que as demonstrações financeiras irrelevantes representem a situação contábil financeira da empresa de forma fidedigna.
- d) o processo pelo qual o auditor se certifica de que as demonstrações financeiras representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa.
- e) garantir que todos os lançamentos contábeis foram efetuados corretamente nos livros da empresa.

02. (AFPS/02) É uma característica da auditoria interna:

- a) manter independência total da empresa.
- b) ser sempre executada por profissional liberal.
- c) emitir parecer sobre as demonstrações financeiras.
- d) revisar integralmente os registros contábeis.
- e) existir em todas empresas de capital aberto.

03. (AFPS/02) O objetivo geral da auditoria interna é atender:

- a) à administração da empresa.
- b) aos acionistas da empresa.
- c) à auditoria externa da empresa.
- d) à gerência financeira da empresa.
- e) à gerência comercial da empresa.

04. (FTE/RS) Os auditores internos têm como característica entre outras que:

- a) não são diretamente vinculados às empresas, cujas demonstrações contábeis examinam.
- b) têm os pareceres que eles fornecem a seus clientes com respeito a fidelidade de suas demonstrações contábeis, transmitindo a outras entidades interessadas, tais como bancos e fornecedores, que confiam integralmente em seus relatórios por serem auditores completamente independentes.
- c) devem colaborar com a administração da empresa no acompanhamento e análise das normas internas executadas.
- d) se situam a meio caminho entre a empresa e outros interessados, que usam suas informações contábeis.
- e) não se preocupam com os controles internos.

05. (Auditor/RS) A atividade fundamental do auditor independente é:
- orientar o diretor financeiro da empresa auditada.
 - expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.
 - localizar fraudes que estejam ocorrendo.
 - conferir a conta caixa.
 - orientar a direção da empresa para que seus produtos tenham melhor aceitação pelos clientes.
06. (Auditor/RS) A auditoria externa é realizada
- pelo diretor presidente da empresa auditada.
 - por um (ou mais) funcionários da assessoria da empresa.
 - pelo funcionário responsável pela caixa da empresa.
 - por um (ou mais) diretores executivos da empresa, especialmente designados.
 - por um (ou mais) profissionais independentes, especificamente contratados pela empresa para tal.
07. Segundo o NBC-P-1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, para o exercício da profissão de auditor independente exige-se que:
- a auditoria independente seja exercida por qualquer profissional, desde que devidamente treinado.
 - a auditoria independente seja exercida por Contador, registrado no Conselho Regional de Contabilidade.
 - a auditoria independente seja exercida por técnicos em contabilidade e por contadores registrados no Conselho Regional de Contabilidade.
 - a auditoria independente seja exercida por quaisquer profissionais treinados e qualificados, através de educação formal.
 - a auditoria independente seja exercida por profissional graduado em economia, administração de empresas ou ciências contábeis.
08. O objetivo da auditoria contábil é:
- a análise do sistema contábil e do sistema de controle interno.
 - a execução do programa de auditoria.
 - emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis.
 - a aplicação de procedimentos de auditoria com vista à emissão de opinião.
 - NRA.
09. A auditoria externa significa:
- “o meio funcional pelo qual os dirigentes de uma entidade certificam-se, com base em fontes internas, de que as atividades pelas quais são responsáveis estão sendo executadas de forma a minimizar a probabilidade de ocorrência de fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconômicas”.
 - um processo de investigação conduzido por um contador relacionado aos aspectos contábeis e operacionais de uma Empresa para expressar um relatório sobre a razoabilidade de seus demonstrativos financeiros, sob a luz dos princípios que regem a profissão.
 - a auditoria realizada por profissionais, normalmente firmas de auditoria, externos e independentes da organização auditada, com a finalidade de emitir um parecer sobre se as demonstrações contábeis representam adequadamente, ou não, a situação financeira, patrimonial, a regularidade das operações e/ou a gestão financeira.
 - “a atividade de avaliação independente dentro de uma organização, para revisar as operações contábeis, financeiras e outras, com a finalidade de prestar serviço à administração. É um controle administrativo cuja função é medir e avaliar a eficiência dos outros controles”.
 - A, B e C estão corretas.
10. A auditoria interna significa:
- a auditoria realizada por profissionais da própria entidade auditada, e, além das informações contábeis e financeiras, se preocupa também com os aspectos operacionais. Normalmente o auditor interno se reporta à presidência da empresa, funcionando como um órgão de assessoramento.
 - “uma atividade independente de avaliação de uma organização, mediante a revisão de sua contabilidade, finanças e outras operações que servem de base à administração da empresa. Também se pode dizer que é um controle gerencial que funciona medindo e avaliando a eficácia de outros controles”.
 - “revisão e avaliação, sistemática e independente de todas as operações, incluindo as atividades administrativas, com a finalidade de informar a administração sobre a eficiência, eficácia e economia das práticas internas de gestão e de controle”.
 - “um processo de investigação conduzido por um contador público independente relacionado aos aspectos contábeis de uma Empresa para expressar uma opinião imparcial sobre a razoabilidade de seus demonstrativos financeiros, sob a luz dos princípios que regem a profissão.”
 - A, B e C estão corretas.

11. Assinale a alternativa que contém exclusivamente características da auditoria externa ou da auditoria interna:
- a) o profissional que a realiza é independente da organização ou empresa auditada, não possuindo qualquer vínculo empregatício; a revisão das operações e do controle interno é realizada para atender as normas de auditoria e para determinar a extensão (escopo) do exame das informações contábeis; objetiva atender às necessidades e aos interesses da administração.
 - b) é executada por empregado da organização ou empresa auditada; objetiva atender às necessidades e aos interesses da administração; o auditor direciona seus exames para a identificação de erros e fraudes.
 - c) as áreas da organização ou empresa auditada são continuamente revisadas. A periodicidade é definida pela administração/ organização ou empresa auditada; o auditor deve planejar seus trabalhos de modo a identificar erros e fraudes que ocasionem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.
 - d) as informações comprobatórias das demonstrações contábeis são auditadas periodicamente, geralmente em base anual; normalmente não se restringe aos assuntos financeiros. As fases dos exames são subdivididas em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade da administração.
 - e) Todas as alternativas anteriores estão corretas.
12. As auditorias podem se classificar quanto à (ao):
- a) forma, tipo e padrão.
 - b) objetivo, forma de realização e campo de atuação.
 - c) objetivo, tipo e forma.
 - d) forma de realização, tipo e sistema.
 - e) todas as alternativas anteriores estão incorretas.
13. (AFRF/2002) A apresentação das demonstrações contábeis é de responsabilidade:
- a) do auditor independente
 - b) da administração
 - c) do auditor interno
 - d) do contador
 - e) do conselho fiscal
14. (AFRF/96) A principal finalidade de uma auditoria contábil é:
- a) elaboração de demonstrativos contábeis.
 - b) confirmação dos registros e demonstrações contábeis.
 - c) conferência física dos elementos do ativo.
 - d) elaboração e avaliação dos registros contábeis.
 - e) apuração correta do lucro do exercício.
15. (Simulado/98) O auditor deverá emitir um parecer sobre as seguintes demonstrações financeiras exceto:
- a) Balanço Patrimonial.
 - b) Demonstração do Resultado do Exercício.
 - c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.
 - d) Notas Explicativas.
 - e) Balancete de Verificação.
16. (TCM-BA/2004) Tipo de Auditoria Governamental, que atua nas áreas intercionadas do órgão ou entidade avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Sua filosofia de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas, bem como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento.
- a) Auditoria Especial.
 - b) Auditoria de Gestão.
 - c) Auditoria Contábil.
 - d) Auditoria Operacional.
 - e) Auditoria de Sistemas.
17. (TCE-Se/2004) A auditoria que examina os atos governamentais relativos aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia é
- a) de cumprimento.
 - b) de gestão.
 - c) especial.
 - d) de sistemas.
 - e) operacional.

18. (TCE-Se/2004) São finalidades e objetivos da auditoria governamental, EXCETO:
- comprovar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
 - verificar o controle e a utilização dos bens e valores sob o uso e guarda dos administradores ou gestores.
 - examinar os sistemas administrativo e operacional de controle interno utilizado na gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
 - certificar a idoneidade dos gestores públicos por meio de testes substantivos.
 - verificar e avaliar os sistemas de informação e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.
19. (TCE-Se/2004) O exame de Demonstrações Contábeis, ou de áreas específicas, ou procedimentos predeterminados com subsequente emissão de parecer de auditoria em conformidade com as normas brasileiras de auditoria é competência de auditoria:
- de programas.
 - de desempenho.
 - operacional.
 - interna.
 - independente.
20. Segundo o CFC, a auditoria interna “compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos”. Logo, pode-se afirmar que a auditoria interna deve prestar contas:
- à administração.
 - aos auditores externos.
 - ao Conselho Fiscal.
 - aos acionistas.
 - ao governo.
21. (AFTE - RN - 2004/2005) Analise as afirmativas a seguir e assinale a opção correta.
- A auditoria interna deve assessorar a administração na prevenção de fraudes e erros;
 - A auditoria interna é independente e imparcial;
 - Fraude é o ato intencional de omissão praticado para manipular documentos, registros e relatórios.
- As assertivas I, II e III estão erradas.
 - As assertivas I, II e III estão corretas.
 - As assertivas I e II estão corretas e a III está incorreta.
 - As assertivas II e III estão incorretas e a I está correta.
 - As assertivas I e III estão corretas e a II está incorreta.
22. (AFTE - RN - 2004/2005) Podemos afirmar que as companhias abertas que estão obrigadas a efetuar demonstrações contábeis consolidadas, deverão sofrer obrigatoriamente somente auditoria nas demonstrações contábeis:
- das entidades consolidadas.
 - das entidades abertas consolidadas.
 - da controladora.
 - das consolidadas e das entidades abertas controladas.
 - das controladas e das entidades consolidadas.
23. (AFTE - RN - 2004/2005) O auditor interno, ao constatar impropriedades e irregularidades relevantes com necessidade de providências imediatas, deve:
- proceder à conclusão dos relatórios imediatamente.
 - antecipar o relatório final para permitir providências rápidas.
 - emitir relatório parcial para permitir providências imediatas.
 - concluir os trabalhos no curso do prazo planejado.
 - expedir relatório até o estágio de realização, sem concluir o trabalho.

GABARITO CAPÍTULO 02

01. D	05. B	09. C	13. B	17. E	21. E
02. D	06. E	10. E	14. B	18. D	22. E
03. A	07. B	11. B	15. E	19. E	23. E
04. C	08. C	12. B	16. D	20. A	

3 NORMAS BRASILEIRAS PARA O EXERCÍCIO DA AUDITORIA

Como se pode depreender dos conceitos de auditoria contábil e auditoria operacional, todo o processo realizado deve estar pautado em normas profissionais.

Norma, em termos gerais, significa lei, regra, fórmula pela qual se deve dirigir qualquer pessoa, coisa, etc.; modelo, exemplo, regra, procedimento. A palavra aplicada a auditoria significa os preceitos a serem utilizados para se obter a qualidade desejada e uma certa padronização do trabalho executado.

As normas de auditoria são regras ou parâmetros que o auditor deve respeitar em relação aos objetivos a serem alcançados, aos procedimentos e técnicas de auditoria utilizados, ao relatório que deve ser elaborado e à qualidade do trabalho. Segundo a INTOSAI, normas de auditoria são aquelas que "proporcionam ao auditor uma orientação básica que o ajuda a determinar a extensão das medidas e dos procedimentos de auditoria a serem empregados para atingir seu objetivo". Constituem, portanto, os parâmetros de referência para avaliar a qualidade dos resultados da auditoria.

No Brasil, o CFC tem apresentado diversas normas sobre a prática auditorial. As resoluções que estão em vigor são as seguintes:

Quadro 01 – Resoluções do CFC

RESOLUÇÃO n.º	FINALIDADE
752/93	Aprova a NBC T 11 (IT – 01) – Carta de Responsabilidade da Administração
781/95	Aprova NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno
820/97	Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis
821/97	Aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente
828/98	Aprova a NBC T 11 – (IT – 02) – Papéis de Trabalho e Documentação de Auditoria
830/98	Aprova a NBC T 11 (IT – 05) – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis
836/99	Aprova a NBC T 11 (IT – 03) – Fraude e Erro
839/99	Aprova a NBC T 11 (IT – 04) – Transações e Eventos Subseqüentes
915/01	Aprova a NBC P 1 (IT – 02) - Regulamentação dos Itens 1.2 - Independência e 1.6 - Sigilo, da NBC P 1 - Normas Profissionais do Auditor Independente
914/01	Aprova a NBC T 11 (IT – 06) – Supervisão e Controle de Qualidade
936/02	Aprova a NBC T 11 (IT – 07) – Planejamento da Auditoria
953/03	Dispõe sobre alteração no modelo de parecer referido no item 11.3.2.3 da NBC T 11 – Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis.
981/03	Aprova a NBC T 11.6 – Relevância na Auditoria.
986/03	Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna

A seguir, em face do objetivo deste trabalho, apresenta-se breves considerações sobre as duas principais normas de auditoria contábil aprovadas pelo CFC, através Resoluções n.º 820 e 821/97.

3.1 RESOLUÇÃO CFC N.º 820/97

Esta Resolução aprova as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas n.º 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Seus principais tópicos são:

- **Conceituação e disposições gerais**
- **Normas de execução dos trabalhos**
- **Normas relativas ao parecer dos auditores independentes**

3.1.1 CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

A auditoria das demonstrações contábeis, na qual o parecer é de **competência exclusiva de Contador** registrado em Conselho Regional de Contabilidade – CRC, constitui o conjunto de **procedimentos técnicos** que tem por objetivo a **emissão de parecer** sobre a adequação desses informes contábeis, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade, Normas Brasileiras de Contabilidade e legislação pertinente.

Os **procedimentos de auditoria contábil** são os exames, incluindo **testes de observância** e **testes substantivos**, que permitem ao auditor obter provas (**evidências**) suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações.

- **Testes de observância:** visam verificar se os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento.
- **Testes substantivos:** visam à obtenção de **evidência** quanto à **suficiência, exatidão e validade** dos dados e envolvem: **a) testes de transações e saldos e b) procedimentos de revisão analítica.**

As **evidências** representam as informações que fundamentam os resultados da auditoria. Elas devem ser **suficientes, fidedignas, relevantes e úteis** e devem ser devidamente registradas em **papéis de trabalho**, que compreendem o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, e que serão discutido no capítulo 9.

Enquanto o **auditor externo** deve planejar seu trabalho avaliando o risco de sua ocorrência, de forma a detectar **fraudes e erros** que impliquem **efeitos relevantes** nas demonstrações contábeis, pois a **responsabilidade primária** na sua prevenção e identificação é da **administração** através de um adequado **sistema contábil** e de **controle interno** (Item 11.1.4.3 da Res. CFC n.º 820/97), o **auditor interno** deve assessorar a administração no trabalho de prevenção de erros e fraudes, obrigando-se a informá-la, de **maneira reservada**, sobre quaisquer indícios ou confirmações de erros ou fraudes detectados no decorrer de seu trabalho.

Segundo o CFC, fraude corresponde a **atos voluntários** de omissão e **manipulação** de transações e operações, **adulteração** de documentos, registros, relatórios e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários e pode envolver:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovação; e
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas. (Grifado)

Como erro entende-se os **atos involuntários** de omissão, **desatenção, desconhecimento** ou **má interpretação** de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações e pode envolver:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis;
- c) interpretação errada das variações patrimoniais.

Consoante imposição normativa, “Ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas”.

O CFC, através Resolução n.º 836/99, aprovou a Interpretação Técnica – IT n.º 03 – Fraude e Erro objetivando apresentar esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor na identificação de fraudes e erros, nos trabalhos de auditoria. Entre outros aspectos, são apresentadas as condições ou eventos que representem aumento de risco de fraude ou erro, que incluem:

- a) estrutura ou atuação inadequada da administração da entidade auditada ou de algum dos seus membros;
- b) pressões internas e externas;
- c) transações que pareçam anormais;
- d) problemas internos no cumprimento dos trabalhos de auditoria;
- e) fatores específicos no ambiente de sistemas de informação computadorizados.

3.1.2 NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

O trabalho de auditoria deve ser **devidamente planejado**. Esta fase do processo auditorial compreende os exames preliminares para definir a amplitude do trabalho a ser realizado de acordo com os objetivos da auditoria.

O **planejamento** deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente:

- o conhecimento detalhado dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade;
- a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria;
- a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- o uso do trabalho de especialistas e outros auditores;
- os ciclo operacionais relacionados com volume de transações e operações;
- o conhecimento das atividades operacionais, como suporte para a análise eficaz dos procedimentos e sistemas de Contabilidade de Custos;
- o conhecimento da execução orçamentária, tanto operacional como de investimentos, no sentido de verificar a exatidão de apropriação dos valores, se os desvios estão sendo controlados e adotadas ações corretivas.

Segundo o CFC, “a relevância deve ser considerada pelo auditor quando: a) determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria; b) avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominações e classificação das contas; e c) determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil”.

Nesta fase também é realizada o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos.

Concluindo a fase de planejamento, que será estudada em detalhes no capítulo 4, o auditor deve elaborar o **plano** e os **programas de Auditoria**.

O **plano de auditoria** corresponde à documentação do planejamento. Os **programas de trabalho** detalham as ações necessárias para a compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de **natureza, oportunidade e extensão**. Eles devem ser estruturados de forma a servir como guia e meio de controle, porém devem ser revisados e ou atualizados quando necessário.

No que tange à **aplicação dos procedimentos**, o auditor deve obter, analisar, interpretar e documentar as informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais para dar suporte aos resultados de seu trabalho.

Segundo o CFC, essas informações devem ser **suficientes, adequadas, relevantes e úteis** no fornecimento de evidências às conclusões e recomendações da auditoria, a saber:

- **informação suficiente:** é factual e convincente, de tal forma que **uma pessoa prudente e informada possa entendê-la** da mesma forma que o auditor;
- **informação adequada:** é aquela que, sendo confiável, **propicia a melhor evidência alcançável** através do uso apropriado das técnicas auditoriais;
- **informação relevante:** é a que dá **suporte às conclusões** e recomendações;
- **informação útil:** é a que auxilia a entidade a **atingir suas metas**.

A aplicação dos **procedimentos de auditoria**, devidamente supervisionada, deve ser definida antecipadamente e modificada quando necessário.

Procedimentos adequados devem ser adotados para assegurar-se que todas as contingências ativas e passivas foram identificadas e são do conhecimento da administração.

Outro aspecto que deve ser observado pelo auditor é **a observância das legislações tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento de normas reguladoras**.

Os **papéis de trabalho**, que compreendem o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, devem **documentar todos os elementos**

significativos dos exames realizados, que evidenciem ter sido a auditoria executada de acordo com as normas aplicáveis.

As principais características dos **papéis de trabalho** são:

- propicia a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e extensão dos procedimentos;
- propicia a compreensão do julgamento exercido e do suporte das conclusões;
- elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

O auditor deve certificar a exatidão das análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos que integrem os papéis de trabalho.

A **amostragem estatística** pode ser empregada no processo de determinação da extensão de um teste, assim como na seleção dos itens a serem testados. Sobre este tema é oportuna a leitura do capítulo 5.

O auditor deve dispor de conhecimento suficiente dos recursos de processamento eletrônico de dados, ou simplesmente, PED e dos sistemas de processamento da entidade, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho.

No uso de técnicas que demandem o emprego de recursos de PED, o auditor deve dominar essas técnicas, de forma a implementá-las ou, se for o caso, orientar, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

3.1.3 NORMAS RELATIVAS AO PARECER DO AUDITOR

O **parecer de auditoria** é a comunicação oficial da opinião obtida em função dos trabalhos realizados. Ele deve ser redigido em conformidade com os requisitos estabelecidos em normas próprias, na forma que será discutida no capítulo 10.

3.2 RESOLUÇÃO CFC N.º 820/93

Esta Resolução aprova as Normas Brasileiras de Contabilidade Procedimentais n.º 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente. Seus principais tópicos são:

- **Competência técnico-profissional**
- **Independência**
- **Responsabilidade do auditor na execução dos trabalhos**
- **Honorários**

- **Guarda da documentação**
- **Sigilo**
- **Responsabilidade pela utilização do trabalho do auditor interno**
- **Responsabilidade pela utilização do trabalho de especialistas**
- **Informações anuais aos conselhos regionais de contabilidade**
- **Educação continuada**
- **Exame de competência profissional**

3.2.1 COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL

O auditor independente deve manter conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

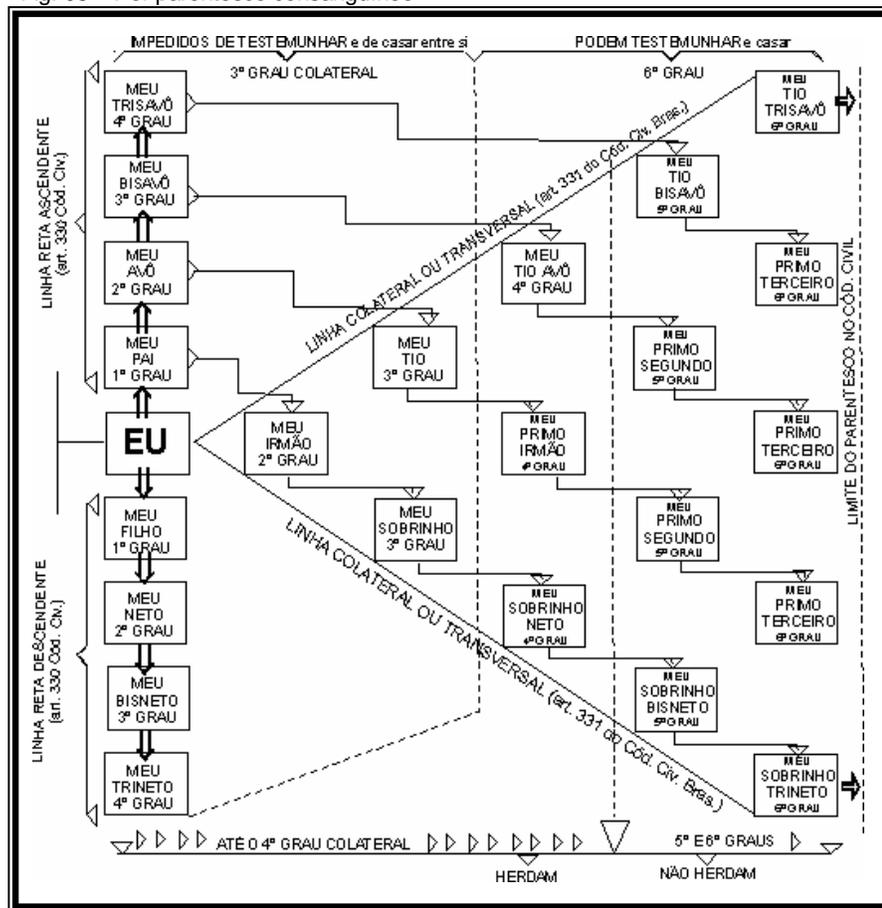
3.2.2 INDEPENDÊNCIA

O auditor não pode deixar-se influenciar por “fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência”.

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

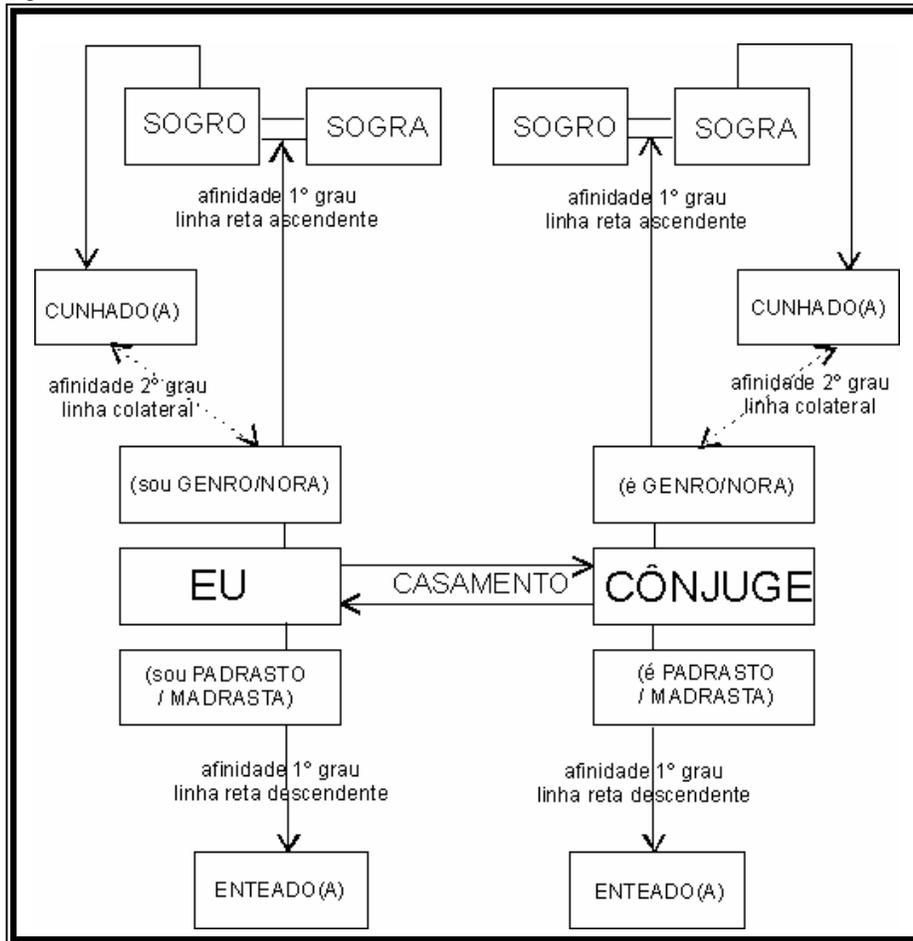
- a) **vínculo conjugal** ou de **parentesco consangüíneo em linha reta**, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por **afinidade** até o 2º grau, com administradores, acionistas, sócios ou com empregados que tenham ingerência na sua administração ou nos negócios ou sejam responsáveis por sua contabilidade. Os vínculos podem ser assim demonstrados:

Fig. 05 – Por parentesco consangüíneo



Fonte: <http://www.gontijo-familia.adv.br/monografias/mono05.html>.

Fig. 06 – Por afinidade



Fonte: <http://www.gontijo-familia.adv.br/monografias/mono05.html>.

b) **relação de trabalho** como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos;

c) participação direta ou indireta como **acionista ou sócio**;

d) **interesse financeiro direto**, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro indireto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;

e) **função ou cargo incompatível** com a atividade de auditoria independente;

f) fixado **honorários condicionais ou incompatíveis** com a natureza do trabalho contratado; e

g) qualquer outra situação de **conflito de interesses** no exercício da auditoria independente, na forma que vier a ser definida pelos órgãos reguladores e fiscalizadores.

3.2.3 RESPONSABILIDADES DO AUDITOR NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

O trabalho de auditoria deve ser executado por pessoas com capacitação profissional e treinamento. O auditor deve ter o máximo de **cuidado, imparcialidade e zelo** na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões.

3.2.4 HONORÁRIOS

O auditor deve estabelecer e documentar seus honorários mediante avaliação dos serviços.

3.2.5 GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO

O auditor deve conservar seus papéis de trabalho pelo prazo de **cinco anos**, a partir da data de emissão do parecer.

3.2.6 SIGILO

O auditor deve **respeitar o sigilo** relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando para terceiros, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da Entidade em que atua.

3.2.7 RESPONSABILIDADE PELA UTILIZAÇÃO DO AUDITOR INTERNO E DE ESPECIALISTAS

A responsabilidade do auditor não se altera se for utilizado o trabalho do auditor interno, todavia fica restrita a sua competência se for utilizado especialista contratado pela empresa.

3.3 EXERCÍCIOS

01. (ICMS/RS) O trabalho do auditor interno tem por finalidade:

- a) a verificação da fidelidade das informações
- b) servir ao interesse de terceiros
- c) completa independência no trabalho
- d) maior atenção ao exame dos procedimentos operacionais e contábeis
- e) absoluta imparcialidade e total independência no trabalho

02. (AFRF) Assinale a opção correta.

- a) A utilização de trabalho de especialistas provoca perda de autonomia do auditor interno.
- b) De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade, auditoria interna contábil é atribuição privativa de contadores.
- c) O auditor interno não deve prestar assessoria ao Conselho Fiscal ou órgãos equivalentes do empregador.
- d) O dever de manter sigilo encerra-se 3 anos após terminado o vínculo empregatício do auditor interno.
- e) O conhecimento da execução orçamentária não é um fator relevante para os trabalhos do auditor interno.

03. (AFRF/96) Na auditoria das demonstrações contábeis, o auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, com a finalidade principal de:
- determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria
 - verificar se os sistemas funcionam da forma como estão previstos
 - proporcionar a emissão de relatório de recomendação de melhorias requeridas
 - constatar pontos fracos e ineficiências que possam gerar fraudes e erros
 - proporcionar conhecimentos básicos sobre a empresa e sua organização
04. Indique normas relacionadas com o auditor independente:
- Planejamento de Auditoria, Independência e Avaliação dos Controles Internos.
 - Zelo Profissional, Risco de Auditoria e Relevância.
 - Risco de Auditoria, Supervisão e Controle de Qualidade e Zelo Profissional.
 - Supervisão e Controle de Qualidade, Zelo Profissional e Relevância.
 - Cuidado, Imparcialidade e Zelo.
05. (ATM-RC/03) Entre as habilidades e competências profissionais que o auditor deve possuir, estão:
- capacidade para aplicação das normas, procedimentos e técnicas na execução das auditorias.
 - capacidade de suportar e imaginar quando não conseguir evidenciar, em seus procedimentos de auditoria, confirmação dos fatos analisados.
 - conhecimentos de fundamentos de economia, direito comercial, impostos, finanças, entre outros.
 - capacidade na área de princípios, convenções, postulados e técnicas contábeis.
 - conhecimentos dos princípios de administração, para reconhecer e avaliar a relevância e o significado dos eventuais desvios em relação às boas práticas empresariais.
06. (AFPS/2002) Segundo as normas de auditoria, as definições de fraude e erro são, respectivamente:
- Ato não-intencional de registrar documentos oficiais corretamente, bem como elaborar demonstrações financeiras de forma correta. Ato intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.
 - Ato não-intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. Ato intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.
 - Ato não-intencional de evidenciar a manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. Ato intencional resultante de omissão, desatenção ou interpretação correta de fatos na elaboração de registros e demonstrações financeiras.
 - Ato intencional de registrar as transações de forma adequada os fatos contábeis e a elaboração das demonstrações contábeis. Ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou interpretação de fatos de forma correta na elaboração de registros e demonstrações contábeis.
 - Ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. Ato não-intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.
07. Os testes substantivos envolvem:
- testes de controle e de transações;
 - testes de transações e físicos;
 - testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica;
 - testes físicos e procedimentos de revisão;
 - testes de procedimentos e analíticos.
08. (AFPS/2002) Ao constatar a ineficácia de determinados procedimentos de controle o auditor deve:
- aumentar a extensão dos testes de controle.
 - diminuir a extensão dos testes substantivos.
 - aumentar o nível planejado de risco de detecção.
 - diminuir o nível de risco inerente da área em questão.
 - aumentar o nível planejado de testes substantivos.
09. (AFPS/2002) Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a _____, _____ e _____ de controles internos.
- existência, efetividade, continuidade
 - deficiência, inexistência, continuidade
 - validade, relevância, materialidade

- d) aplicabilidade, eficiência, lógica
- e) extensão, irregularidade e descontinuidade

10. (AFPS/2002) Os testes substantivos têm por finalidade:

- a) avaliar a eficácia dos controles internos mantidos pela administração da empresa.
- b) determinar a adequação de afirmações significativas nas demonstrações contábeis.
- c) determinar a adequação das metas significativas previstas nas demonstrações contábeis.
- d) avaliar os critérios contábeis aplicados pela administração na elaboração de demonstrações contábeis.
- e) avaliar a fidedignidade dos controles mantidos pela administração através de testes documentais.

11. (AFPS/2002) Ao utilizar os trabalhos já efetuados pela auditoria interna em seus testes substantivos, se o auditor independente julgar que o volume de testes não é suficiente, ele deve:

- a) ressaltar o parecer de auditoria.
- b) abster-se de emitir uma opinião de auditoria.
- c) requisitar novos testes à auditoria interna.
- d) efetuar testes adicionais necessários.
- e) incluir uma nota explicativa em seu parecer.

12. O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade:

- a) do auditor interno.
- b) do auditor externo.
- c) da administração.
- d) do setor contábil da empresa.
- e) do setor financeiro da empresa.

13. (ICMS/RS) O auditor independente deve conservar em boa guarda toda documentação, correspondência, papéis de trabalho, relatórios e pareceres, relacionados com os serviços realizados pelo prazo de:

- a) 3 anos a partir da data da emissão de seu parecer.
- b) 3 anos a partir da publicação de seu parecer.
- c) 5 anos a partir da data emissão de seu parecer.
- d) 5 anos a partir da data da publicação de seu parecer.
- e) 3 anos em relação aos pareceres adversos ou com abstenção de opinião e de 5 anos em relação aos pareceres sem ressalva ou com ressalva, contados a partir da data da emissão de seu parecer.

14. Indique o item em que há erro quanto à independência do auditor. Estará impedido de executar auditoria o auditor que:

- a) manter vínculo conjugal, vínculo de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limite de grau, em linha colateral até o segundo grau e por afinidade até o terceiro grau.
- b) relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos.
- c) participar direta ou indiretamente como acionista ou sócio.
- d) interesse financeiro direto, mediato, ou substancial interesse financeiro indireto compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos.
- e) função ou cargo incompatíveis com atividade da auditoria independente.

15. Não representa possibilidade de fraude:

- a) apropriação indébita de ativos.
- b) omissão de transações.
- c) aplicação de práticas contábeis indevidas.
- d) registro sem comprovação.
- e) aplicação incorreta de normas contábeis.

16. No planejamento de auditoria não deve ser considerado:

- a) a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria.
- b) a possibilidade de uso de especialistas.
- c) o conhecimento das atividades operacionais.
- d) o conhecimento dos planos estratégicos e confidenciais.
- e) o conhecimento das práticas contábeis.

17. Detalham os procedimentos de auditoria que serão aplicados

- a) programas de auditoria.
- b) plano de auditoria.
- c) Parecer.
- d) plano de trabalho.
- e) carta de responsabilidade.

18. Uma informação é considerada relevante pelo auditor quando:

- a) auxilia a entidade a atingir suas metas
- b) dá suporte às conclusões e recomendações
- c) propicia melhor evidência alcançável
- d) é convincente
- e) é factual

19. São objetivos dos papéis de trabalho:

- a) propiciar a compreensão do planejamento.
- b) permitir o acompanhamento da auditoria.
- c) possibilitar a revisão dos procedimentos.
- d) permitir a verificação das observância das normas.
- e) Todas as alternativas estão corretas.

20. O auditor foi contratado para emitir um parecer sobre demonstrações contábeis de uma empresa na qual seu primo figurava como empregado com ingerência na administração. Neste caso, o auditor:

- a) deve se declarar impedido.
- b) estará obrigado a emitir uma opinião com ressalva.
- c) poderá emitir opinião com restrição ou com parágrafo de ênfase.
- d) estará proibido de emitir parecer.
- e) não estará impedido de emitir opinião.

21. Com fulcro nas normas de auditoria vigentes, responda os itens (a) a (h) assinalando V e F para, respectivamente, as questões verdadeiras e para as falsas (CESP/UNB):

- a) A seleção, a extensão e a aplicação dos procedimentos de auditoria devem ocorrer em conformidade com as normas de auditoria, não dependendo, portanto, do julgamento pessoal e profissional do auditor.
- b) Um dos princípios de ética profissional a que o auditor externo deve atender é a independência. Sob esse aspecto, é vedado ao auditor, relativamente à entidade auditada, possuir relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que essa relação seja indireta, nos últimos dois anos.
- c) O sigilo profissional do auditor deve ser mantido, a qualquer custo, a menos que assuntos sigilosos devam ser revelados em circunstâncias especiais - em juízo, por exemplo - para a defesa de legítimos direitos de terceiros ligados à empresa.
- d) A adequação com que os elementos informativos são apresentados nas demonstrações financeiras constitui parte implícita e de integral responsabilidade da empresa. A responsabilidade do auditor independente limita-se à emissão de parecer sobre as demonstrações examinadas.
- e) O plano de auditoria incluirá, quando necessário, a designação de assistentes que atuarão sob supervisão e orientação do auditor e que, juntamente com ele, compartilharão a responsabilidade pelos trabalhos executados.
- f) Em uma organização, o controle interno representa o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.
- g) De acordo com a Resolução CFC nº 700, de 24/4/1991, o parecer do auditor classifica-se, segundo a natureza da o opinião que contém, em três categorias: parecer sem ressalva, parecer com ressalva parecer com abstenção de opinião.
- h) O parecer com ressalva deve ser emitido quando o Auditor constatar que as demonstrações financeiras não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira e(ou) demais aspectos relacionados ao resultado das operações, às mutações patrimoniais ou às origens e aplicações de recursos, a ponto de impedi-lo de expressar opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras, tomadas em conjunto.

22. (AFTE - RN - 2004/2005) Não é fator que impeça o auditor independente de aceitar trabalhos de auditoria em entidades:

- a) vínculo conjugal com administradores da entidade.
- b) ter sido empregado da entidade há mais de dois anos.
- c) ser acionista da empresa auditada.
- d) ter interesse financeiro direto na entidade.
- e) fixar honorários condicionais à natureza do trabalho.

23. (AFTE - RN - 2004/2005) O auditor, na aplicação dos testes substantivos, não deve avaliar se

- a) o componente patrimonial existe em certa data.
- b) a transação de fato ocorreu.
- c) há disponibilidade das informações.
- d) os itens patrimoniais estão avaliados.
- e) todas as transações estão registradas.

24. (AFTE - RN - 2004/2005) Na ética profissional do auditor independente, a integridade é a qualidade na qual a confiança do usuário de seus serviços se norteia. Para isso, o auditor não pode

- a) questionar os fatos contabilizados.
- b) renunciar aos trabalhos.
- c) ser imparcial em sua opinião.
- d) subordinar-se a julgamento.
- e) cometer erros não intencionais.

25. (AFTE - RN - 2004/2005) No controle da qualidade dos seus serviços, o auditor deverá _____, supervisionar e revisar o trabalho em todas as suas etapas, de modo a garantir aos usuários de seus serviços a certeza _____ de que o trabalho foi realizado de acordo com as _____ de controle de qualidade requeridas nas circunstâncias.

- a) planejar / razoável / normas
- b) reestruturar / parcial / normas
- c) organizar / mínima / leis
- d) elaborar / total / regulamentações
- e) auditar / razoável / leis

26. (AFTE - RN - 2004/2005) Na constatação de evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, o auditor independente deverá emitir parecer:

- a) com abstenção de opinião.
- b) sem ressalva e sem parágrafo de ênfase.
- c) com ressalva e com parágrafo de ênfase.
- d) sem ressalva e com parágrafo de ênfase.
- e) adverso e com parágrafo de ênfase.

GABARITO CAP. 3

- | | | |
|-------|-------|--|
| 01. D | 08. E | 15. E |
| 02. B | 09. A | 16. D |
| 03. A | 10. B | 17. A |
| 04. E | 11. D | 18. B |
| 05. A | 12. C | 19. E |
| 06. E | 13. C | 20. E |
| 07. C | 14. A | 21. 1-F; 2-V; 3-V; 4-V; 5-F; 6-V; 7-F; 8-F |
| | | 22. B |
| | | 23. C |
| | | 24. D |
| | | 25. A |
| | | 26. D |

4 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

Como visto, a **auditoria contábil** possui a finalidade de emitir um parecer sobre a adequação ou não das demonstrações contábeis. Portanto, ao emitir essa opinião o auditor deve verificar se elas foram elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, com as normas brasileiras de contabilidade e com a legislação pertinente.

A **auditoria operacional**, também denominada de auditoria de resultados ou de gestão, objetiva verificar se, na execução de práticas administrativas, foram observados os princípios de economia (gastar menos), eficiência (gastar bem) e eficácia (gastar certo). Nesse tipo de auditoria, o auditor não emite parecer sobre as demonstrações contábeis, e, sim, comentários sobre as práticas operacionais.

Também tem sido conceituada como sendo a auditoria voltada para avaliar eficácia dos resultados “em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos”.

Não importando qual o tipo de auditoria a ser realizado, o auditor, no transcurso de suas atividades, examina determinadas ocorrências, com base em critérios de seleção previamente definidos na fase de planejamento .

E é justamente na realização do **planejamento da auditoria** que reside uma das principais dificuldades do processo, pois é nesse momento que o auditor definirá o que será feito e o modo e os meios para se alcançar esse objetivo.

4.1 PLANEJAMENTO

Planejar é a técnica de se pensar hoje as implicações futuras de uma decisão que pode ser ou não tomada agora. É o prever hoje o que poderá ocorrer amanhã. É a função basilar da administração. E isso vale também para a atividade auditorial.

Megginson *et al* (1998, p. 129) registram que “o planejamento pode ser definido como o processo de estabelecer objetivos ou metas, determinando a melhor maneira de atingi-las. O planejamento estabelece o alicerce para as subseqüentes funções de organizar, liderar e controlar, e por isso é considerado função fundamental do administrador.”

Em um sentido mais genérico, planejamento significa "trabalho de preparação para qualquer empreendimento, segundo roteiro e métodos determinados; elaboração, por

etapas, com bases técnicas (especialmente no campo sócio-econômico), de planos e programas com objetivos definidos”, conforme define Aurélio (1995. p. 510).

4.2 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

O CFC, através da Interpretação Técnica NBC T 11 - IT – 07, aprovada pela Resolução n.º 936/02, apresentou o seguinte conceito para o **planejamento de auditoria**:

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

Segundo ainda o CFC, “o planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade, e o nível geral de competência de sua administração”.

Ao planejar uma auditoria, nos termos da citada Interpretação Técnica, o auditor deve objetivar:

- obter conhecimento das atividades da entidade, para identificar eventos e transações relevantes que afetem as demonstrações contábeis;
- propiciar o cumprimento dos serviços contratados com a entidade dentro dos prazos e compromissos previamente estabelecidos;
- assegurar que as áreas importantes da entidade e os valores relevantes contidos em suas demonstrações contábeis recebam a atenção requerida;
- identificar os problemas potenciais da entidade;
- identificar a legislação aplicável à entidade;
- estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados, em consonância com os termos constantes na sua proposta de serviços para a realização do trabalho;
- definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho, quando houver;
- facilitar a supervisão dos serviços executados, especialmente quando forem realizados por uma equipe de profissionais;
- propiciar a coordenação do trabalho a ser efetuado por outros auditores independentes e especialistas;
- buscar a coordenação do trabalho a ser efetuado por auditores internos;
- identificar os prazos para entrega de relatórios, pareceres e outros informes decorrentes do trabalho contratado com a entidade.

Como descrito, o planejamento de auditoria representa a fase inicial e basilar de todo o processo. Nele o auditor procura compreender o ente auditado, suas áreas-chave, avaliar os

fatores internos e externos que podem afetar a execução do trabalho e definir as finalidades da ação a ser realizada. Consoante recomendam as normas de auditoria universalmente aceitas, o auditor responsável deve planejar seus exames de modo a atender aos objetivos da auditoria de forma eficiente e eficaz.

A Norma Internacional de Auditoria n.º 300 da Federação Internacional de Contabilidade – IFAC determina que “o auditor deve planejar o trabalho de auditoria de maneira que a auditoria seja executada eficazmente.”

Já a INTOSAI, na mesma linha, em suas normas de procedimentos na execução da auditoria pública, define que “o auditor deve planejar suas auditorias com o objetivo de garantir que sejam de alta qualidade, bem como sejam executadas de forma econômica, eficiente, eficaz e oportuna.”

Outro não é o entendimento do Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos – GAO no seu *Yellow Book*, que assim preconiza: “O trabalho deve ser devidamente planejado e os auditores devem levar em consideração a relevância, entre outros temas, ao determinarem a natureza, o cronograma e a extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliarem os resultados desses procedimentos.”

No Brasil, o CFC, através da Resolução n.º 820/97, que trata das Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – NBC T 11, preconiza que o planejamento do trabalho de auditoria deve ser realizado consoante as Normas Profissionais de Auditor Independente, e de acordo com os prazos e demais compromissos assumidos.

O planejamento de auditoria, como já descrito neste trabalho, deve considerar os fatores mais relevantes na execução dos trabalhos, especialmente, conforme estabelece o CFC, os seguintes:

- o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- os riscos de auditoria e a identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;

- o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- a natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade e
- a necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

A Interpretação Técnica NBC T 11 – IT – 07, aprovada pela Resolução n.º 936/02, destaca as informações e condições para elaborar o planejamento de auditoria e que são reproduzidas, a seguir:

- **Conhecimento das Atividades da Entidade:** o planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades, os fatores econômicos, legislação aplicável, as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração.
- **Fatores Econômicos:** para o auditor independente completar o conhecimento do negócio da entidade a ser auditada, deve avaliar os fatores econômicos desta, abrangendo:
 - a) o nível geral da atividade econômica na área de atuação da entidade e fatores que podem influenciar seu desempenho, tais como níveis de inflação, crescimento, recessão, deflação, desemprego, situação política, entre outros;
 - b) as taxas de juros e as condições de financiamento;
 - c) as políticas governamentais, tais como monetária, fiscal, cambial e tarifas para importação e exportação; e
 - d) o controle sobre capitais externos.

A análise preliminar desses fatores é a base para identificar riscos que possam afetar a continuidade operacional da entidade, a existência de contingências fiscais, legais, trabalhistas, previdenciárias, comerciais, ambientais, obsolescência de estoques e immobilizações, e outros aspectos do negócio com impacto potencial nas demonstrações contábeis.

- **Legislação Aplicável:** o conhecimento prévio da legislação que afeta a entidade a ser auditada é fundamental para a avaliação, pelo auditor, dos impactos que a não-observância das normas pertinentes pode ter nas demonstrações contábeis. Neste sentido, o auditor deve considerar os seguintes aspectos:

- a) os impostos, taxas e contribuições a que a entidade está sujeita;
- b) as contribuições sociais a que a entidade está sujeita;
- c) a regulamentação própria do setor de atividade; e
- d) as informações que a entidade deve fornecer a terceiros em função de suas atividades, como, por exemplo, bancos, companhias abertas, seguradoras, fundos de pensão, etc.

- **Práticas Operacionais da Entidade:** uma entidade tem sua dinâmica nas transações regulares que se propõe no seu objeto social. Dentro do conceito de continuidade, devem ser considerados, entre outros, os seguintes aspectos da entidade:

- a) a natureza das atividades e o tipo de operações que ela realiza;
- b) a localização das instalações e o grau de integração entre elas;
- c) os produtos que fabrica, comercializa, ou os serviços que executa;
- d) os mercados de atuação e sua participação neles;
- e) sistemas de controle interno das principais atividades: vendas, compras, produção, pessoal, estocagem, tesouraria, etc.;
- f) as margens de resultado operacional bruto, de contribuição e de resultado líquido;
- g) as políticas de vendas e marketing, compras, estocagem, produção, manutenção e conservação de bens, e recursos humanos;
- h) as políticas de importação e exportação, e de formação de preços, as tendências, a qualidade dos produtos e a garantia dos produtos pós-venda;
- i) a identificação de clientes e fornecedores estratégicos ou importantes, e a forma de relacionamento com eles;
- j) as modalidades de inventários;
- k) as franquias, licenças, marcas e patentes;
- l) a pesquisa e o desenvolvimento de novos produtos ou serviços;
- m) os sistemas de informações sobre as operações;
- n) o uso de manuais operacionais;
- o) o grau de interferência da administração e dos controladores nas operações da entidade; e
- p) controles gerenciais.

- **Nível Geral de Competência da Administração:** uma entidade é gerida por uma administração, que tem a responsabilidade pelo registro, controle, análise e

aprovação das transações. O conhecimento do nível de competência da administração é fundamental para que o auditor tenha uma percepção razoável da organização da entidade e dos reflexos que uma gestão não-confiável pode determinar nas demonstrações contábeis. Para isso, tem de considerar itens como os que seguem:

- a) a estrutura corporativa e o grau de relacionamento com os controladores;
- b) as formas de relacionamento com partes relacionadas;
- c) as formas de eleições e designações da administração;
- d) a estrutura de capital e suas modificações em relação ao exercício anterior;
- e) a estrutura organizacional, limites de alçada e definições de linhas de responsabilidade;
- f) os objetivos e o plano estratégico da administração;
- g) as aquisições, fusões, incorporações ou cisões efetuadas no período, ou efeitos decorrentes dessas operações, realizadas em períodos anteriores, e suas influências na administração;
- h) a independência da administração para a tomada de decisões; e
- i) a freqüência das reuniões da administração e o grau de decisões tomadas.

- **Conhecimento das Práticas Contábeis Adotadas e suas Alterações em Relação**

- **ao Exercício Anterior:** o Planejamento de Auditoria deve abranger o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade, para propiciar uma adequada avaliação da consistência das demonstrações contábeis, considerando os seus efeitos sobre o programa de auditoria em face das novas normas de contabilidade que passarem a ser aplicáveis à entidade. A alteração das práticas contábeis pode determinar modificações na comparabilidade das demonstrações contábeis. Daí a necessidade de:

- a) comparar as práticas contábeis adotadas no exercício com as adotadas no exercício anterior;
 - b) dimensionar seus efeitos na posição patrimonial e financeira e no resultado da entidade.

- **Conhecimento do Sistema Contábil e Controles Internos:** o conhecimento do sistema contábil e de controles internos é fundamental para o Planejamento da

Auditoria necessário para determinar a natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria, devendo o auditor:

- a) ter conhecimento do sistema de contabilidade adotado pela entidade e de sua integração com os sistemas de controles internos;
- b) avaliar o grau de confiabilidade das informações geradas pelo sistema contábil, sua temporalidade e sua utilização pela administração; e
- c) avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos adotados pela entidade, mediante a aplicação de provas de procedimentos de controle.

- **Áreas Importantes da Entidade:** a identificação das áreas importantes depende do tipo de negócio da entidade. Uma indústria difere de uma entidade que atua somente no comércio ou daquelas que atuam nas atividades rurais, de mineração ou de serviços. Existem muitos tipos de entidades industriais, comerciais e de serviços, dos mais variados portes e atuando em diferentes mercados. Portanto, o auditor independente deve iniciar pela análise da natureza do negócio da entidade e, a partir daí, definir um tipo de planejamento para o trabalho de auditoria. A identificação das áreas importantes de uma entidade deve abranger o que se segue:

- a) verificação dos casos em que elas têm efeitos relevantes sobre as transações da entidade e se refletem nas demonstrações contábeis;
- b) a localização das unidades operacionais em que a entidade realiza suas transações;
- c) a estrutura de recursos humanos, a política de pessoal adotada, a existência de fundo de pensão, compromissos com sindicatos, níveis salariais e tipos de benefícios indiretos;
- d) a identificação de clientes importantes, participação no mercado, políticas de preços, margens de lucro, qualidade e reputação dos produtos e serviços, estratégias mercadológicas, garantia dos produtos e outros fatores comerciais;
- e) a identificação de fornecedores importantes de bens e serviços, e avaliação da qualidade dos produtos e serviços, garantias de entrega, contratos de longo prazo, importações, formas de pagamento e métodos de entrega dos produtos;
- f) os inventários, com identificação de locais, quantidades, tipos de armazenamento, pessoal envolvido e outros fatores;
- g) as franquias, licenças, marcas e patentes quanto a contratos e registros existentes;

- h) os investimentos em pesquisa e desenvolvimento;
- i) os ativos, passivos e transações em moeda estrangeira;
- j) a legislação, normas e regulamentos que afetam a entidade;
- k) a estrutura do passivo e níveis de endividamento;
- l) a qualidade e consistência dos níveis de informação gerencial para a tomada de decisões;
- m) os índices e estatísticas de desempenho físico e financeiro;
- n) análise da tendência da entidade.

- **Volume de Transações:** a avaliação do volume de transações deve ser feita para que o auditor independente tenha:

- a) o conhecimento e o dimensionamento mais adequado dos testes a serem aplicados e dos períodos em que tais volumes são mais significativos;
- b) a identificação de como as normas internas são seguidas, suas diversas fases, as pessoas envolvidas e os controles internos adotados sobre elas; e
- c) a definição das amostras a serem selecionadas, e noção da existência de um grande volume de transações de pequeno valor ou de um volume pequeno de transações, mas com valor individual significativo.

- **Complexidade das Transações:** a complexidade das transações de uma entidade é fator determinante do grau de dificuldade que o auditor independente pode encontrar para realizar seu trabalho. Desse modo, deve levar em conta que:

- a) a complexidade das transações de uma entidade pode significar a necessidade de planejar a execução dos trabalhos com profissionais mais experientes ou de haver uma supervisão mais direta durante sua realização;
- b) as operações complexas podem ser passíveis de erro e fraude, com maior frequência, se não possuírem controles que atendam às exigências e riscos das operações;
- c) as transações complexas podem determinar um ciclo mais longo para a realização do negócio e margens de lucros não-uniformes para um mesmo tipo de operação, visto existir, muitas vezes, o fator oportunidade;
- d) uma entidade com operações complexas exige maior grau de especialização e experiência da administração.

- **Existência de Entidades Associadas, Filiais e Partes Relacionadas:** para definir a abrangência de seu trabalho, o auditor independente deve considerar, no seu planejamento, a existência de entidades controladas, coligadas, filiais e unidades operacionais. Para tanto, é necessário:
 - a) definir se os exames são extensivos às partes relacionadas, como controladas e coligadas, e se abrangem as filiais e unidades operacionais da entidade;
 - b) definir a natureza, a extensão e a oportunidade dos procedimentos de auditoria a serem adotados em relação às partes relacionadas, podendo ocorrer, inclusive, a necessidade de elaboração de um programa de auditoria específico, porém coordenado com o planejamento global, para o grupo de entidades;
 - c) entender a natureza das operações com as partes relacionadas e seu impacto nas demonstrações contábeis;
 - d) ter em conta que situação semelhante pode ocorrer com o planejamento nas filiais e unidades operacionais, pois estas podem ter, além das atividades próprias, outras, decorrentes de uma política de descentralização determinada pela matriz. Cabe observar que em muitas entidades as unidades operacionais têm muita autonomia, como se fossem outras entidades, cabendo ao auditor independente avaliar esses aspectos para definir um planejamento adequado.

- **Uso do Trabalho de Outros Auditores Independentes, Especialistas e Auditores Internos:** o planejamento deve considerar a participação de auditores internos e de especialistas na execução do trabalho na entidade auditada, e a possibilidade de as controladas e coligadas serem examinadas por outros auditores independentes. Nestas circunstâncias, o auditor independente deve levar em conta as seguintes questões:
 - a) a necessidade do uso do trabalho de outros auditores ocorre quando estes realizam trabalhos para partes relacionadas, em especial quando os investimentos da entidade são relevantes, ou se faz necessário consolidar as demonstrações contábeis. No planejamento de auditoria, este aspecto é muito importante, pois deve haver uma coordenação entre os auditores independentes, de forma que sejam cumpridos as normas profissionais e os prazos estabelecidos com as entidades auditadas;
 - b) dependendo das circunstâncias, pode ocorrer a necessidade de revisão dos papéis de trabalho do outro auditor independente;

c) quando o auditor de uma entidade investidora não examinar as demonstrações contábeis das entidades investidas e se os ativos destas representam parte relevante dos ativos totais daquela, deve considerar se pode assumir a incumbência;

d) o uso do trabalho dos auditores internos deve ser avaliado quando da contratação dos serviços, e, ao elaborar o seu planejamento, o auditor independente deve ter noção clara do envolvimento com a auditoria interna da entidade a ser auditada, do nível de coordenação e colaboração a ser adotado e do tipo de trabalho que a auditoria interna vai realizar como suporte ao auditor independente; e

e) o uso de especialistas permite duas situações: a primeira, quando o profissional é contratado pelo auditor independente, respondendo este pelo trabalho efetuado por aquele. Nesta circunstância, o planejamento dos trabalhos é facilitado, já que existe maior entrosamento e vinculação entre o especialista e o auditor independente. A segunda ocorre quando o especialista é contratado pela entidade a ser auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis. Neste caso, o auditor independente mencionará o fato em seu parecer.

- **Natureza, Conteúdo e Oportunidade dos Pareceres e Relatórios a Serem Emitidos:** quando da contratação dos serviços de auditoria, o auditor independente deve identificar com a administração da entidade os pareceres e relatórios a serem por ele emitidos, os prazos para sua apresentação e os conteúdos dos relatórios. Os pareceres e relatórios dos auditores podem ser previamente discutidos com a administração da entidade.

- **Exigências e Prazos Estabelecidos por Órgãos Reguladores:** muitas atividades têm normas estabelecidas por órgãos reguladores, que têm de ser cumpridas pela entidade. O auditor deve verificar o nível de cumprimento dessas normas e, também, emitir relatórios específicos sobre elas. Assim, ao efetuar o seu planejamento, o auditor independente deve considerar as seguintes situações:

a) determinadas atividades estão sujeitas ao controle e regulamentação por organismos oficiais, como as áreas de mercado de capitais, mercado financeiro, mercado segurador e outras. As entidades que exercem atividades reguladas por estes organismos têm de submeter-se às exigências por eles estabelecidas, que, muitas vezes, fixam prazos para a entrega de documentações contábeis, relatórios

- e pareceres de auditor independente e informações periódicas sobre dados contábeis, financeiros, econômicos e físicos, visando a informar terceiros interessados sobre o desempenho da entidade. O auditor independente, ao executar seu planejamento, deve observar o enquadramento da entidade auditada em tais exigências, de modo que cumpra as responsabilidades com ela assumidas;
- b) a identificação de tais exigências também deve ser feita quando da avaliação dos trabalhos a serem oferecidos à entidade auditada;
- c) o auditor deve estar suficientemente esclarecido quanto às penalidades a que está sujeito pelo não-cumprimento de prazos para entrega dos trabalhos sob sua responsabilidade; e
- d) sempre que a entidade auditada estabelecer limitações para que o auditor possa cumprir os prazos a que estiver sujeito por força de compromissos contratuais, deve formalizar tais circunstâncias à administração, destacando os efeitos pecuniários respectivos.

Como se pode inferir das diretrizes emanadas do CFC, o auditor, ao elaborar planejamento dos seus trabalhos, deve considerar precipuamente o grau de confiança que pode ser depositado nos sistemas contábeis e de controle interno, a existência de possíveis áreas de risco, que possam levar à emissão de uma opinião inadequada, assim como deverá definir, com precisão, quais os procedimentos que serão utilizados no transcurso dos exames auditoriais e em qual extensão e momento serão aplicados. É nessa fase que o auditor procura conhecer o ambiente geral de controle da organização, seus sistemas de informação (conjunto de subsistemas inter-relacionados que funcionam em sintonia para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações para fins de planejamento, tomada de decisões e controle) e realiza a revisão dos controles internos.

A fase do planejamento de auditoria pode ser dividida em dois estágios, que são: análise geral e análise específica.

4.2.1 ANÁLISE GERAL

A análise geral é o estágio do planejamento onde o auditor procura obter o conhecimento e a compreensão geral do auditado, avaliando as principais informações endógenas e exógenas inerentes ao trabalho a ser realizado. O objetivo fundamental dessa análise é obter e avaliar as principais informações sobre o objeto a ser examinado para fornecer subsídios para a elaboração do plano de auditoria e permitir uma adequada realização dos exames, com a identificação das áreas que serão examinadas e os respectivos critérios auditoriais.

As mencionadas informações são obtidas, normalmente, através de observações; análise da legislação básica inerente ao auditado; de exames de documentos, relatórios gerenciais, de auditorias anteriores, sendo complementadas por entrevistas e discussões, principalmente com funcionários-chave das principais áreas. Elas devem ser analisadas, levando-se em consideração os objetivos, metas, finalidades, principais antecedentes históricos, atividades, planos, recursos disponíveis, procedimentos e controles administrativos.

Ainda nesta fase o auditor deve procurar avaliar o **risco** envolvido no processo auditorial. **Risco de auditoria**, segundo o CFC, “é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas”. A análise de risco envolve a relevância em dois níveis:

- **geral:** demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade;
- **específicos:** saldo das contas ou natureza e volume das transações.

No processo de avaliação do risco o auditor, também em consonância com as regras estabelecidas pelo CFC, o auditor deverá analisar:

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

Os **riscos de auditoria** podem ser classificados da seguinte forma:

- **Risco Inerente:** é a suscetibilidade de uma afirmação a um erro ou classificação indevida material, supondo que não haja controles.
- **Risco de Controle:** é o risco de que um erro ou classificação indevida de materiais que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade.
- **Risco de Detecção:** é o risco de que o auditor não detecte um erro ou classificação indevida relevante que existe em uma afirmação.

Para facilitar as consultas durante a realização dos exames, as informações obtidas devem ser cuidadosamente compiladas no plano de auditoria, cadastradas e arquivadas.

Não é necessária a realização de uma análise geral a cada auditoria. Admite-se, geralmente, que os trabalhos desenvolvidos nessa análise somente sejam elaborados de uma forma ampla, uma vez a cada três ou quatro anos. Contudo, nos intervalos entre as auditorias, as informações cadastradas devem ser devidamente acompanhadas, examinadas, avaliadas e, se aplicável, atualizadas.

É importante frisar que somente devem ser arquivadas as informações essenciais e os assuntos importantes que afetam ou possam afetar o ente auditado, de modo a manter os dados relativos a auditoria atualizados e fornecer os subsídios necessários para os auditores realizarem suas atividades.

Para permitir o completo conhecimento do ente auditado, devem ser obtidos, entre outros, os seguintes documentos e informações: legislação básica (lei de criação, estatutos e leis que podem afetar os negócios da entidade), regimento interno, organogramas, orçamento, plano de contas, relatórios gerenciais, planos e propostas políticas, sistemas e pessoas-chave, manuais de normas e procedimentos, descrição das atividades (recursos humanos, financeiros e tecnológicos, principais transações e compromissos), entre outros.

O estágio da análise geral pode ser resumido nas seguintes etapas:

- compreensão e conhecimento da entidade auditada;
- acompanhamento das recomendações das auditorias anteriores;
- identificação das relações de responsabilidade, sistemas e controles;
- identificação das áreas-chave que deverão ser examinadas;

- identificação dos critérios de auditoria, que representam os parâmetros para a realização dos trabalhos do auditor, definindo qual a situação ideal.

4.2.2 ANÁLISE ESPECÍFICA

E o estágio que representa o elo de ligação entre a fase do planejamento e a de execução. A análise específica corresponde à avaliação detalhada das áreas-chave, objetivando verificar se os sistemas de controle interno existentes garantem a salvaguarda do patrimônio, a adequação das informações e a eficiência e a eficácia operacional. Envolve os seguintes procedimentos: revisão dos sistemas de controle interno, exame de registros e documentos, entrevistas e discussões com as pessoas responsáveis pelas citadas áreas do auditado. Ao cabo desta etapa, deve ser elaborado o plano de auditoria, que é a materialização do planejamento, constituindo-se em seu ponto de controle.

Após identificação das áreas-chave e dos critérios de auditoria de modo a avaliar as principais atividades, os sistemas e controles aplicados e os pontos fortes e fracos, os auditores devem proceder, na análise específica, à avaliação dos pontos de potencial importância identificados.

Nessa fase, caso os auditores julguem necessário, pode-se recorrer a peritos e especialistas para a definição e programação de procedimentos especiais. O prazo para a realização dos exames das áreas-chave identificadas pode variar de acordo como tamanho e a complexidade do negócio auditado que estão sendo examinado.

Assim, de forma resumida, pode-se dizer que a análise específica é dividida na revisão dos sistemas de controles internos e na elaboração do plano de auditoria.

4.2.2.1 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Segundo o Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados – AICPA o controle interno é “o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.”

Esse conceito apresentado pelo AICPA é um dos mais divulgados e aceitos pela doutrina auditorial.

Consoante o Guia de Orientação sobre Auditoria Internacional – n.º 05 da IFAC, tem-se a seguinte definição relativa ao controle interno:

O sistema de controle interno constitui-se do plano organizacional, bem como da totalidade de métodos e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para ajudar a alcançar o objetivo administrativo de assegurar, tanto quanto possível, a condução ordeira e eficiente de seus negócios, incluindo observância de políticas e normas administrativas, a salvaguarda física dos ativos, a prevenção e detecção de erros e irregularidades, a integridade dos registros contábeis e a tempestiva preparação de demonstrações contábeis confiáveis. O sistema de controle interno vai além dos assuntos que se relacionam diretamente com as funções do sistema contábil. Os elementos do sistema de controle interno, isoladamente considerados, são conhecidos como controles internos, os quais, agregadamente, são conhecidos como controle interno.

Os procedimentos de controle representam os instrumentos utilizados pela administração para assegurar o cumprimento das políticas, metas e diretrizes, e, segundo a IFAC, incluem:

- relatar, revisar e aprovar conciliações;
- conferir a precisão aritmética dos registros;
- controlar aplicativos e o ambiente de sistemas de informação computadorizados, por exemplo, estabelecendo controles sobre mudanças de programas de computador e acesso a arquivos de dados;
- manter e revisar balancetes e contas de controle;
- aprovar e controlar documentos;
- comparar dados internos com fontes externas de informações;
- comparar os resultados das contagens de caixa, títulos e estoques com os registros;
- comparar e analisar os resultados financeiros com os valores orçados.

Se a administração adotar um adequado sistema de controle interno, ela poderá ter uma razoável segurança de que os ativos estão salvaguardados contra o mau uso ou utilização não autorizada, bem como saber se os registros contábeis são fontes confiáveis para a elaboração de demonstrações adequadas.

A seguir, são apresentados alguns procedimentos específicos de controle interno orientados para atingirem os mencionados objetivos: rodízio e segregação de funções; conferência da exatidão de cálculos; elaboração tempestiva de conciliações; rotinas de verificação e controle; elaboração de balancetes de verificação; implantação de sistemas de aprovação e controle de documentação, limites de alçada; confirmação com fontes externas independentes; confrontação entre o resultado de contagens físicas de numerário, mercadorias, ativos fixos, ações, títulos e os respectivos registros contábeis; acesso limitado e autorizado a ativos e a registros contábeis, acompanhamento e comparação do tipo custo previsto versus realizado.

Não obstante a importância de se implantar e de se manter um sistema de controle interno, não se pode olvidar das limitações a que ele está sujeito, a saber:

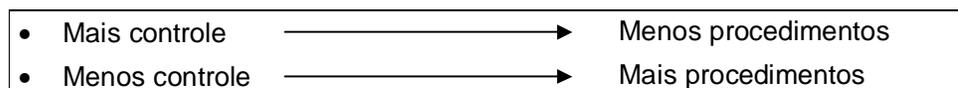
- princípio do custo x benefício: fator preponderante no processo de análise do sistema de controle interno, pois nenhum controle será vantajoso se o custo de implantação e manutenção for superior aos benefícios auferidos. Todavia, devem ser considerados os benefícios atuais e os benefícios futuros;
- cobertura de transações conhecidas e rotineiras e não das eventuais: por mais adequado que seja o sistema de controle interno adotado, ele não será capaz de garantir que operações não usuais sejam acompanhadas com satisfação;
- potencial de erro humano: a imensa maioria dos procedimentos de controle possui como ponto chave a verificação humana, que está sempre sujeita ao erro;
- ocorrência de conluio: a conferência e a confirmação dependem sempre da inexistência de conluio entre as pessoas envolvidas. Um bom procedimento para evitar o conluio é o rodízio de funções;
- abuso de autoridade: a eficiência de sistema de controle interno depende do grau de comprometimento da alta administração;
- inadequação dos procedimentos em função do tempo: com o avanço da tecnologia é natural que um bom controle do passado perca a efetividade nos dias atuais.

Portanto, por melhor que seja o grau de confiança que o auditor depositar no sistema de controle interno, uma atenção especial deve ser dada às limitações inerentes ao sistema, e as pessoas responsáveis por esses controles.

Ao revisar o sistema de controle interno de uma entidade, o auditor deverá avaliar a sua eficiência e eficácia, de modo a estabelecer o grau de confiança que será depositado nesse sistema, objetivando definir o volume de testes que serão realizados para fundamentar a opinião.

A revisão dos controles internos consiste no exame detalhado dos sistemas de controle interno mantidos pelo ente auditado, objetivando avaliar se existem procedimentos de controle adequados e se eles estão funcionando da maneira prevista pela administração.

É com base na revisão e avaliação do sistema de controle interno que o auditor irá determinar qual a extensão dos exames a serem realizados. Um bom controle interno significa que serão necessários menos exames para fundamentar a opinião do auditor. Por outro lado, um sistema de controle interno deficiente acarretará um maior volume de testes a ser realizado. Ou seja:



Essa revisão e avaliação devem ser executadas para cada área-chave do auditado e devem estar suportadas nos resultados da análise do grau de risco ou vulnerabilidade envolvido no processo. Grau de vulnerabilidade ou grau de risco é o nível que indica o quanto um determinado sistema é vulnerável (área de risco) à ocorrência de práticas abusivas, irregulares, ineficientes, antieconômicas, ilegais, entre outros.

Ao avaliar o sistema de controle interno, o auditor deve verificar quais os procedimentos utilizados pela entidade para salvaguardar os ativos contra um determinado risco e garantir a adequação das informações; examinar a documentação dos procedimentos de controle com a finalidade de verificar se existem documentos e processos suficientes para atingir os objetivos de controle e identificar a existência de controles excessivos ou insuficientes, bem como a ocorrência de situações antieconômicas.

Ao proceder essa avaliação o auditor deverá verificar se os mencionados controles estão funcionando na maneira em que foram concebidos, considerando as tarefas e procedimentos a seguir: compreender como funciona um fluxo de transações; selecionar uma amostra de transações; revisar a documentação de tais transações; efetuar outras observações e averiguações julgadas necessárias; assegurar-se de que foram executados os procedimentos de controle especificados acompanhando os passos seguidos pelas transações selecionadas por amostragem durante o processo. É o que se denomina auditoria de *walkthrough*.

Apresenta-se a seguir, sem pretender limitar o processo, os principais passos para realização de uma avaliação de sistema de controle interno:

- identificar as principais áreas operacionais: uma área operacional representa uma seção da entidade que executa um ciclo de transações, aqui compreendido como sendo processos utilizados para dar início e executar atividades que se complementam entre si. Como exemplo, o ciclo de transações de pessoal; de compras, contas a pagar, pagamentos; de custos; de faturamento; entre outros. Normalmente, essas áreas são identificadas na fase da análise geral.
- análise do ambiente geral de controle: essa avaliação deve ser considerada em face do fato de o ambiente, no qual o ente auditado opera, influenciar de forma significativa, a eficácia dos controles internos. Na realização dessa avaliação, devem ser considerados, entre outros, os seguintes aspectos: atitude da direção, estrutura e equilíbrio organizacional; pessoal envolvido; delegação e comunicação de autoridade e responsabilidade e práticas orçamentárias e de informação.
- documentação do ciclo de transações: após identificação das áreas, estas devem ter seu ciclo de transações devidamente documentado através de memorandos, questionários padronizados ou fluxogramas.

- selecionar algumas transações objetivando verificar se os procedimentos de controles foram observados ou se inexistem.
- levantar os pontos fortes e fracos do sistema recomendando, se aplicável, a adoção de medidas corretivas.
- concluir sobre a adequação ou não do sistema de controle existente.

Na fase de documentação, como visto, podem ser utilizados os seguintes procedimentos:

a) **Memorando:** representa uma descrição detalhada do funcionamento de um ciclo de transações, enfatizando seus pontos fortes e fracos de controle. Deve conter o maior volume de informações possível, contudo não pode dificultar um entendimento rápido e global do ciclo.

b) **Questionário:** é um *check-list* padronizado que contém uma série de indagações sobre o funcionamento de um ciclo de transações. Embora seja a forma mais prática de se proceder ao levantamento do sistema de controle interno, seu uso tem sido bastante criticado em face de limitar significativamente a autonomia do auditor.

c) **Fluxograma:** é um diagrama que apresenta um fluxo de procedimentos, documentos e informações. É a técnica que permite demonstrar graficamente o funcionamento de um ciclo de transações. Em decorrência de sua forma de elaboração, a visualização de todo o processo que está sendo avaliado se torna bastante facilitada.

A finalidade da etapa de documentar o ciclo de transações é obter uma completa compreensão do processo. Os passos que devem ser considerados são:

- entrevistar o pessoal envolvido no ciclo;
- observar a atividade sendo desenvolvida;
- preparar uma explicação narrativa (memorando) ou um fluxograma ou responder a um questionário padronizado;
- revisar a documentação obtida com as pessoas que facilitaram o acesso à informação.

Assim, uma avaliação de controle interno pode identificar diversos pontos fortes em um fluxo de transações na área de estoque, como, por exemplo, tem-se: utilização de coletas de preços para aquisições; utilização de requisições de materiais para produção e consumo; determinação do ponto mínimo de estoques, adoção de inventário permanente; contagens rotativas, ou periódicas, de estoques; entre outros.

No fluxo de transações na área de pessoal podem ser encontrados os seguintes pontos fortes: seleção e contratação manualizadas, plano de cargos e salários, rodízio de funções, acesso restrito às senhas de manipulação de dados, limites de alçadas para autorização, análises periódicas de variações, conferência de cálculos, entre outros.

Em resumo, o processo de avaliação de controles internos deve identificar controles inadequados que devem ser ajustados e a necessidade de novos controles.

Ao cabo da revisão dos controles internos, o auditor, se considerar oportuno e aplicável, poderá emitir um **relatório gerencial** contendo as seguintes informações: quais as deficiências do ambiente geral de controle; em que áreas não existem controles; quais os principais desvios identificados e em que áreas os controles não estão funcionando da maneira prevista ou são inadequados; em que áreas os controles parecem excessivos e, em consequência, estariam sendo antieconômicos e ineficientes, de que maneira as instruções e determinações gerenciais estão sendo cumpridas, recomendações sobre quais procedimentos que poderão ser implementados para corrigir ou melhorar a situação encontrada; e considerações sobre os custos e benefícios esperados das mudanças.

O tema relatório de auditoria será discutido no capítulo 10 deste trabalho.

4.2.2.2 PLANO DE AUDITORIA

Na fase do planejamento o auditor deverá procurar responder às seguintes questões fundamentais: O que auditar? Quando auditar? Como auditar? Com quem auditar? Para que auditar? Quais os recursos a se utilizar?

Assim, o planejamento de auditoria refere-se aos trabalhos que serão executados para determinar o alcance ou escopo dos trabalhos, as áreas de risco, o tempo necessário para a execução, os objetivos, os critérios, a metodologia a ser aplicada e os recursos financeiros e materiais necessários, além do pessoal que deverá ser utilizado para garantir que a auditoria cubra as atividades, os processos, os sistemas e os controles mais importantes.

Ao cabo da fase de planejamento, deverá ser elaborado um documento denominado plano de auditoria⁶, que deverá conter os seguintes elementos fundamentais:

a) **Descrição detalhada do ente auditado:** neste tópico, devem ser apresentadas, de forma sumária, as informações mais relevantes acerca da entidade sob auditoria, na forma a seguir demonstrada:

⁶ Segundo o CFC, "O Planejamento da Auditoria é muitas vezes denominado Plano de Auditoria, ou Programa de Auditoria, conceitos que [...] são considerados partes do Planejamento da Auditoria."

- **objetivos sociais:** descrição sucinta dos objetivos sociais, com a finalidade de auxiliar o conhecimento das operações do auditado;
- **histórico:** descrição da evolução histórica da entidade auditada. Sua origem, seu desenvolvimento, suas particularidades, entre outros;
- **estrutura organizacional:** detalhes dos principais elementos e de como funciona a estrutura organizacional, que são de fundamental importância para uma adequada compreensão do ente auditado e de suas atividades;
- **principais responsáveis:** descrição dos cargos e das pessoas-chave que são responsáveis pela condução dos negócios do auditado;
- **endereço das instalações (telefones, home-page, e-mail, fax, entre outros):** de modo a permitir uma rápida identificação de onde está localizado o auditado, bem como agilizar e facilitar a comunicação. O endereço das instalações deve constar no plano de auditoria em nível de detalhe satisfatório;
- **tamanho do negócio:** dados sobre as principais atividades, volume de recursos, faturamento, principais gastos, número de empregados, entre outros;
- **indicadores financeiros:** de modo a facilitar a aplicação dos procedimentos de revisão analítica, deve ser feita uma adequada descrição dos indicadores financeiros;
- **práticas contábeis adotadas (Lei n.º 4.320/64 ou Lei n.º 6.404/76) e legislação específica:** descrição das principais práticas contábeis adotadas pelo ente auditado, dando ênfase aos procedimentos específicos. Também devem ser apresentados detalhes da legislação a que está sujeito o ente auditado;
- **orçamento:** sumário do orçamento do exercício auditado, enfocando os programas a serem desenvolvidos ou em desenvolvimento. Descrição dos sistemas de acompanhamento e de avaliação;
- **exercício financeiro:** descrição do exercício financeiro da entidade, que normalmente corresponde ao ano civil;
- **áreas-chave da organização:** relação das áreas principais, considerando a relevância em relação à auditoria, assim como o risco envolvido, ou seja, detalhamento das possíveis áreas de risco.

Em se tratando de auditoria interna, os itens anteriormente referidos devem ser adaptados, em conformidade com as áreas objeto de exame.

b) **Detalhamento da auditoria:** neste item, deve ser descrito com detalhes o trabalho a ser realizado, incluindo, entre outros pontos, os seguintes:

- **objetivo da auditoria:** descrição do motivo por qual se fará a auditoria. Dessa forma ficará delimitado o tipo da auditoria que será realizado, a saber: auditoria contábil ou operacional;
- **período de realização dos exames:** data provável de realização dos trabalhos, que deve ser definida após discussão com o ente auditado;

- **tipos de relatórios exigidos:** definição de quais os tipos de relatório de auditoria que deverão ser apresentados ao cabo dos trabalhos;
- **prazos dos relatórios:** data em que os relatórios deverão ser apresentados;
- **destinação dos relatórios:** descrição dos usuários a quem se destina o relatório;
- **escopo ou alcance do exame:** estabelece qual o limite dos trabalhos de auditoria, ou seja, até que ponto os trabalhos alcançarão;
- **principais pontos de auditorias anteriores:** resumo dos principais pontos identificados em trabalhos já realizados;
- **resultado do trabalho de outros auditores:** na hipótese de trabalhos de auditoria anteriores terem sido realizados por outros profissionais, o resultado que foi alcançado deve ser considerado e descrito neste tópico;
- **resultado do trabalho da auditoria interna:** na hipótese de trabalhos realizados pela auditoria interna, o resultado que foi alcançado deve ser considerado e mencionado neste tópico;
- **opiniões dadas em anos anteriores:** descrição sumária das opiniões apresentadas nos trabalhos anteriores;
- **análise de eventuais problemas:** os problemas identificados no transcurso da fase de planejamento, ou mesmo indícios de fatos significativos devem ser aqui descritos;
- **resultado da revisão dos controles internos:** as avaliações dos controles internos devem ser claramente demonstradas;
- **definição dos principais procedimentos:** descrição dos principais procedimentos de auditorias que poderão ser utilizados, tais como: exame documental, observação, conferência de cálculos, inspeções físicas, entrevistas, circularizações, entre outros;
- **pessoal técnico envolvido:** relação da equipe técnica envolvida, que deverá conter, além dos dirigentes máximos, gerentes, supervisores, encarregados e demais envolvidos, com as respectivas formações, tais como: contador, economista, administrador, advogado, engenheiro, entre outros. Concurso de Especialistas: se aplicável, a participação desses especialistas deve ser prevista e estimados os custos a serem incorridos;
- **estimativa de horas:** quantidade de horas a serem utilizadas no transcurso dos trabalhos, devidamente acompanhada de um cronograma de tempo;
- **material necessário:** descrição dos recursos materiais que serão utilizados;
- **estimativa de custos:** planejamento de custos do trabalho: salários, encargos, diárias, materiais, entre outros;
- **revisão e aprovação:** o plano de auditoria deve ser adequadamente revisado e aprovado pelos auditores mais experientes.

Por fim, vale mencionar que o plano de auditoria não é um documento estático, devendo ser atualizado todas as vezes que as circunstâncias assim determinarem.

4.3 PROGRAMA DE AUDITORIA

O **programa de auditoria** é o instrumento que fornece ao auditor que irá executar os trabalhos os passos específicos a serem seguidos de acordo com o plano de auditoria. Representando o detalhamento do plano de auditoria, o programa deve ser elaborado de forma abrangente. Contudo, não pode limitar a criatividade do auditor, que é necessária em certas circunstâncias. Este instrumento, definindo os objetivos, o escopo adotado e os procedimentos a serem seguidos, deve ser elaborado por área específica a ser examinada.

Os **programas de auditoria objetivam**: a) evidenciar os requisitos planejados; b) estabelecer a extensão e datas dos procedimentos a serem executados; c) estabelecer a estimativa de horas por procedimentos a serem aplicados; d) controlar os passos do programa realizados e a realizar; e) evidenciar quem realizou os passos e f) registrar quem revisou os trabalhos.

A seguir, apresenta-se modelo de formulário utilizado para elaboração de programas de auditoria:

Fig. 07 – Programa de auditoria

Logomarca dos Auditores	Nome da Organização Auditada:		Referência	
	PROGRAMA DE AUDITORIA			
	Área	Tipo da Auditoria	Data da Auditoria	
TEMPO		PASSO DO PROGRAMA	DATA	ÍNDICE
PREV.	REAL			
		I – Objetivo		
		II – Escopo		
		III – Procedimentos		
Feitor por:		Revisado por:		

4.4 EXERCÍCIOS

01. (ATM-RC/03) As indicações de que a continuidade da entidade em regime operacional esteja em risco podem vir das demonstrações contábeis ou de outras fontes. De acordo com a interpretação técnica dada pelo Conselho Federal de Contabilidade, indique qual das opções a seguir não representa uma indicação financeira.
- Perda de mercado importante, fornecedor essencial ou financiador estratégico.
 - Passivo a Descoberto ou Patrimônio Líquido Negativo.
 - Posição negativa de Capital Circulante ou Capital Circulante Negativo.
 - Falta de capacidade financeira dos clientes para saldar seus compromissos.
 - Prejuízos operacionais substanciais de forma continuada.
02. (ATM-RC/03) A existência de controles internos eficientes previne contra a fraude e minimiza os riscos de erros e irregularidades nos registros e nos processos contábeis. Com base nesta afirmação, indique qual das afirmativas a seguir não representa um procedimento de controle interno.
- Segregação de funções da pessoa que executa a escrituração contábil da que elabora os relatórios contábeis.
 - Sistema de autorização e aprovação de compras, com limites de alçada e níveis de autorização.
 - Elaboração de inventários periódicos para confirmação da existência física dos estoques pertencentes à empresa.
 - Controles da entrada e saída de bens do Ativo Permanente Imobilizado.
 - Acordo entre os funcionários do processo de compras para direcionar a compra para a empresa Beta.
03. (ATM-RC/03) A auditoria estabelece como "escopo" do trabalho o período das demonstrações financeiras. Indique qual das normas abaixo não se refere ao período objeto da auditoria.
- Transações com partes relacionadas.
 - Carta de responsabilidade da administração.
 - Amostragem estatística.
 - Eventos subseqüentes.
 - Estimativas contábeis.
04. (AFPS/2000) Os controles internos podem ser classificados em:
- contábeis e jurídicos.
 - patrimoniais e econômicos.
 - financeiros e econômicos.
 - empresariais e externos.
 - administrativos e contábeis.
05. (AFPS/2000) A determinação da amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo no processo de auditoria é feita com base:
- na experiência do auditor em trabalhos executados.
 - na quantidade de horas negociadas com o cliente para execução do trabalho.
 - na análise de riscos de auditoria e outros elementos que dispuser.
 - na quantidade de lançamentos contábeis feitos pela empresa.
 - na observância dos documentos utilizados no processo de contabilização.
06. (Auditor/RS) De maneira geral, um sistema básico de controle interno das disponibilidades incluiria o seguinte:
- exigência no sentido de que todos os recebimentos em cheques sejam descontados no mesmo dia.
 - exigência no sentido de que todos os pagamentos sejam feitos somente por uma pessoa.
 - exigência no sentido de que todos os pagamentos sejam feitos em dinheiro.
 - integração das atividades que estejam associadas com os pagamentos daquelas que estejam ligadas ao recebimentos, de modo que somente uma pessoa detenha os controles necessários a fim de evitar fraudes e erros.
 - separação do trabalho de manuseio de disponibilidades da função dos registros.

Nas questões de número 7 a 9, são dadas cinco afirmativas. Indicar as verdadeiras e as falsas.

07. (UNB) Com relação ao controle interno em uma organização, o auditor deve levar em consideração o ambiente estabelecido para que possa fazer um julgamento adequado na condução e nos reflexos das operações em seu trabalho. Sendo assim:

1. O sistema de controle interno tem como finalidade promover a confiabilidade e tempestividade dos registros, controles e demonstrações, resultados e eficácia.
2. Tanto a implantação dos sistemas de controles internos quanto a manutenção e melhoria destes são de responsabilidade do auditor, uma vez que exercem influência direta no resultado de seus trabalhos como também no momento de expressar sua opinião (Parecer dos Auditores).
3. São considerados controles internos para efeito de determinar sua eficácia todos os documentos que são gerados pela administração da empresa e que têm reflexo contábil. Os demais controles, tais como os administrativos, as portarias, os decretos, os regulamentos e as instruções normativas são considerados controles administrativos com reflexo nas decisões empresariais.
4. Para obtenção da compreensão dos sistemas operacionais de uma empresa, são empregadas técnicas de auditoria das quais as mais utilizadas nesta fase são a “técnica da entrevista” e a elaboração de “fluxogramas” ou “narrativas” sendo que esta última pode ser aplicada isoladamente ou em conjunto.
5. Para o bom desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, é de fundamental importância que todos os passos planejados pelo auditor sejam cumpridos e que este esteja capaz de fazer um julgamento adequado sobre os sistemas de controles internos da empresa, como também efetue análise, avaliação e estabeleça o grau de segurança dos controles como base.

08. (UNB) O estudo e avaliação dos controles internos – classificados em controles contábeis e administrativos – servem de base para um auditor determinar a natureza, a oportunidade e a extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria. Os exemplos de controles administrativos incluem:

- a) treinamento de pessoal
- b) controles físicos sobre ativos
- c) controle de qualidade
- d) estudos de tempos e movimentos
- e) sistemas de conferência, aprovação e autorização de gastos

09. (BACEN) Por controles internos entendem-se todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou controlar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos no seu patrimônio. Os objetivos dos controles internos incluem:

- a) controlar a vida das pessoas de interesse da organização
- b) fornecer dados corretos à contabilidade
- c) evitar desperdícios e erros
- d) instaurar processos administrativos para apuração de fraudes
- e) conferir a exatidão da escrituração

10. (Auditor/RS) Examine atentamente os itens abaixo e cumpra a instrução dada logo a seguir:

- I – Anotação da comparação dos balanços dos últimos 3 anos para acompanhar a tendência de dados da empresa.
- II – Anotações dos detalhes de inspeções de títulos e obrigações ao portador guardados em cofre de bancos.
- III – Confirmações de saldos (cópias das cartas) referentes a bancos, clientes, advogados, fornecedores, seguradoras, contas mantidas no exterior.
- IV – Cópias de contratos bancários de financiamentos a longo prazo.
- V – Análise da declaração do imposto de renda da pessoa jurídica, para adequação da provisão do imposto de renda.

Assinale a opção que contém os itens que correspondem aos papéis de trabalho do auditor que devem corretamente fazer parte da pasta corrente.

- a) I, IV e V
- b) I, II e IV
- c) III, IV e V
- d) II, III e V
- e) I, II e III

11. (Sim/98) De acordo com a NBC-T-11, a continuidade normal dos negócios da entidade deve merecer especial atenção do auditor quando do planejamento dos seus trabalhos, ao analisar:
- a) os testes de auditoria
 - b) os procedimentos de auditoria
 - c) os efeitos nas demonstrações contábeis
 - d) os fatores objetivos
 - e) os riscos de auditoria
12. (AFRF/96) Indique a assertiva que não configura conflito de interesses e, portanto perda efetiva, ou aparente, da independência do auditor:
- a) vínculos conjugais com administrador da empresa auditada
 - b) relação de trabalho como empregado, nos últimos dois anos
 - c) utilização dos trabalhos de auditores internos
 - d) fixação de honorários condicionais à natureza dos trabalhos
 - e) participação indireta como acionista da empresa auditada
13. Ao planejar seu trabalho o auditor deve considerar-se impedido na ocorrência das seguintes hipóteses, exceto:
- a) vínculos conjugais com administradores ou sócios
 - b) relação de trabalho como empregado ou administrador nos últimos três anos
 - c) participação como acionista ou sócio da empresa auditada
 - d) interesse financeiro direto ou indireto nos negócios da empresa
 - e) fixar honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho.
14. O planejamento de auditoria deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos. Indique a opção que não se constitui em fator relevante para o planejamento de auditoria externa:
- a) riscos de auditoria.
 - b) existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas.
 - c) uso dos trabalhos de especialistas.
 - d) prevenção de fraude e erro.
 - e) grau de confiança nos sistemas de controles internos.
15. Qual das opções abaixo corresponde à definição de risco de auditoria?
- a) é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre o Sistema de Controle Interno significativamente correto.
 - b) é a possibilidade de o auditor vir a não emitir uma opinião tecnicamente adequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas.
 - c) é a impossibilidade de o auditor vir a não emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente corretas.
 - d) é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas.
 - e) é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente adequada sobre a demonstração financeira da auditada.
16. A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos, considerando a relevância em dois níveis:
- a) teórico e prático.
 - b) teórico e sistemático.
 - c) geral e específico.
 - d) geral e sistemático.
 - e) geral e prático-sistemático.
17. O auditor deve efetuar sugestões objetivas para o aprimoramento do sistema contábil e de controle interno, decorrentes de constatações feitas no decorrer do trabalho. A responsabilidade pelo sistema contábil e de controle interno será:
- a) do auditor independente.
 - b) da administração da entidade auditada.
 - c) dos acionistas da empresa.
 - d) do conselho fiscal.
 - e) do conselho de administração e da diretoria.

18. O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes, com exceção de:
- conhecimento detalhado do controle contábil e de controle interno da entidade e seu grau de confiabilidade.
 - a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados e os riscos de auditoria.
 - controle dos sistemas gerenciais, administrativos e de operacionalização das áreas relevantes da entidade.
 - a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas.
 - o uso dos trabalhos de outros auditores, especialistas e auditor interno.
19. Os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados. Marque a opção falsa. A relevância deve ser considerada pelo auditor quando:
- avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominação e classificação das contas.
 - determinar a natureza, a oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria.
 - aplicar os testes de observância.
 - determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.
 - nenhuma das alternativas anteriores.
20. (AFPS/2002) O risco de sistemas contábeis e de controles internos que deixarem de prevenir e/ou detectar uma distorção no saldo de uma conta que pode ser relevante, classifica-se como risco:
- inerente
 - do trabalho
 - de controle
 - detecção
 - do negócio
21. Representa uma descrição detalhada do funcionamento de um ciclo de transações, enfatizando seus pontos fortes e fracos de controle. Deve conter o maior volume de informações possível, contudo não pode dificultar um entendimento rápido e global do ciclo de transação:
- questionário.
 - fluxograma.
 - memorando.
 - programa de auditoria.
 - plano de auditoria.
22. Não obstante a importância de se implantar e de se manter um sistema de controle interno, não se pode olvidar das limitações a que ele está sujeito. Como exemplo de limitações têm-se:
- princípio do custo x benefício.
 - cobertura de transações conhecidas e rotineiras e não das eventuais.
 - potencial de erro humano e ocorrência de conluio.
 - abuso de autoridade.
 - Todas as anteriores.
23. Os procedimentos de controle representam os instrumentos utilizados pela administração para assegurar o cumprimento das políticas, metas e diretrizes. Não são exemplos de procedimentos de controle:
- relatar, revisar e aprovar conciliações;
 - conferir a precisão aritmética dos registros;
 - controlar aplicativos e o ambiente de sistemas de informação computadorizados, por exemplo, estabelecendo controles sobre mudanças de programas de computador e acesso a arquivos de dados;
 - manter e revisar balancetes e contas de controle e aprovar e controlar documentos;
 - Todas as anteriores.
24. Os riscos de auditoria podem ser classificados da seguinte forma:
- I - Risco Inerente: é a suscetibilidade de uma afirmação a um erro ou classificação indevida material, supondo que não haja controles.
- II - Risco de Controle: é o risco de que um erro ou classificação indevida de materiais que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade.
- III - Risco de Detecção: é o risco de que o auditor não detecte um erro ou classificação indevida relevante que existe em uma afirmação.

Assinale a opção que contém a afirmação correta:

- a) apenas a I está correta;
- b) apenas a II está correta;
- c) apenas a III está correta;
- d) as alternativas I, II e III estão corretas;
- e) NRA.

25. Na análise de continuidade das operações o auditor deverá considerar os seguintes indicadores de operação:

- a) perda de elementos-chaves na administração sem modificações ou substituições imediatas e perda de mercado, franquia, licença, fornecedor essencial ou financiador estratégico;
- b) não cumprimento de normas legais, regulamentares e estatutárias;
- c) contingências capazes de não serem cumpridas pela entidade;
- d) mudanças das políticas governamentais que afetam a entidade;
- e) Todas as anteriores.

26. (ICMS/RS) Todos os procedimentos de auditoria são baseados em uma ou mais das técnicas auditoriais, de forma que o conhecimento perfeito dessas técnicas é primordial na elaboração do programa de auditoria, por isso o auditor deve levar em consideração que:

- a) a elaboração do programa não depende da revisão do controle interno
- b) o programa de auditoria deve incluir procedimentos que visam à apuração de quaisquer erros que se enquadrem dentro do exame
- c) os procedimentos de auditoria mais complexos são sempre os mais eficientes
- d) quanto mais simples e direto é um procedimento, menos eficiente e mais dispendioso
- e) não deve investigar, observar e examinar os documentos para saber se a situação existente é a mesma descrita

27. Das opções abaixo, assinale a que corresponde a um procedimento usual de auditoria:

- a) exame físico, inspeção e conferência de cálculo.
- b) conferência de cálculo e exame da escrituração.
- c) exames dos documentos originais e confirmação.
- d) inspeção, investigação minuciosa e observação.
- e) todas as anteriores.

28. O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados:

- a) ao final de cada auditoria.
- b) quando a auditada solicitar.
- c) quando novos fatos o recomendarem.
- d) quando o conselho de administração o recomendar.
- e) ao final de cada gestão.

29. O conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas, chama-se:

- a) planejamento da auditoria.
- b) provas seletivas, testes e amostragens.
- c) sistema contábil e de controle interno.
- d) programas de auditoria.
- e) procedimentos de auditoria.

30. Os programas de auditoria objetivam:

- a) 1) evidenciar os requisitos planejados; 2) estabelecer a extensão e datas dos procedimentos a serem executados; 3) estabelecer a estimativa de horas por procedimentos a serem realizados; e 4) controlar os passos do programa realizados e a realizar.
- b) 1) evidenciar os requisitos planejados; 2) estabelecer a extensão e datas dos procedimentos a serem executados; e 3) estabelecer a estimativa de horas por procedimentos a serem realizados.
- c) 1) evidenciar os requisitos planejados; 2) estabelecer a extensão e datas dos procedimentos a serem executados; 3) estabelecer a estimativa de horas por procedimentos a serem realizados; 4) controlar os passos do programa realizados e a realizar; 5) evidenciar quem realizou os passos e f) evidenciar quem revisou os trabalhos.
- d) A e B estão corretas.
- e) Todas as alternativas anteriores estão incorretas.

31. (AFTE - RN - 2004/2005) Os fluxogramas são diagramas que descrevem os passos do processamento da informação nas rotinas contábeis. Sua elaboração é acompanhada por descrições narrativas que evidenciam detalhes adicionais dos controles. Assim, podemos afirmar que eles somente não evidenciam da entidade
- a) as funções principais do processo.
 - b) a trilha de auditoria documentária.
 - c) os passivos contingenciais omitidos.
 - d) os programas e arquivos de computadores.
 - e) os relatórios produzidos nos processos.
32. (AFTE - RN - 2004/2005) Na avaliação do risco de auditoria, quando na fase de planejamento, em nível específico, deve o auditor avaliar:
- a) a natureza e o volume das transações.
 - b) o sistema de controles internos da entidade.
 - c) as atividades da entidade.
 - d) o sistema contábil da entidade.
 - e) a qualidade da administração da entidade.
33. (AFTE - RN - 2004/2005) A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude e erros da entidade é:
- a) da auditoria independente da entidade.
 - b) do contador da entidade.
 - c) da consultoria contábil da entidade.
 - d) do advogado da entidade.
 - e) da administração da entidade.
34. (AFTE - RN - 2004/2005) Os testes de observância têm como objetivo obter:
- a) certeza de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.
 - b) razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.
 - c) certeza de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração não estão em efetivo funcionamento e cumprimento.
 - d) confiabilidade absoluta de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração não estão em efetivo funcionamento e parcial cumprimento.
 - e) razoável certeza de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração não estão em efetivo funcionamento e cumprimento.
35. (AFTE - RN - 2004/2005) Na avaliação do risco de auditoria, o auditor deve avaliar o ambiente de controle da entidade, excetuando:
- a) a avaliação do cumprimento do planejamento.
 - b) a estrutura organizacional da entidade.
 - c) os métodos de administração adotados.
 - d) as limitações de acesso físico a ativos.
 - e) o sistema de aprovação e registro de transações.
36. (AFTE - RN - 2004/2005) A relação custo versus benefício para a avaliação e determinação dos controles internos deve considerar que o custo dos controles internos de uma entidade:
- a) deve ser superior aos benefícios por ele gerados.
 - b) não deve ser inferior aos benefícios por ele gerados.
 - c) não deve ser igual ou inferior aos benefícios por ele gerados.
 - d) deve ser superior ou igual aos benefícios por ele gerados.
 - e) não deve ser superior aos benefícios por ele gerados.
37. (AFTE - RN - 2004/2005) São componentes inter-relacionados de controles internos, exceto o(a):
- a) ambiente de controle.
 - b) avaliação de risco.
 - c) atividades de controle.
 - d) método de custos.
 - e) monitoração.

38. (AFTE - RN - 2004/2005) Para dimensionar se a empresa terá continuidade de suas atividades, o auditor deve avaliar se haverá normalidade nas operações da empresa pelo período de:

- a) seis meses após a data das demonstrações contábeis.
- b) dois anos após a data das demonstrações contábeis.
- c) um ano após a publicação das demonstrações contábeis.
- d) seis meses após a publicação das demonstrações contábeis.
- e) um ano após a data das demonstrações contábeis.

39. (AFTE - RN - 2004/2005) No planejamento de auditoria, o auditor deve avaliar relevância em dois níveis:

- a) de demonstração de resultado e de saldo sintético.
- b) de demonstrações contábeis e de saldo de conta.
- c) de saldo de conta e de parecer de auditoria.
- d) de parecer de auditoria e volume de transações.
- e) de volume de transações e de demonstrações contábeis.

GABARITO CAPÍTULO 04

- | | |
|-------------------|-------|
| 01. A | 21. C |
| 02. E | 22. E |
| 03. D | 23. E |
| 04. E | 24. D |
| 05. C | 25. A |
| 06. E | 26. B |
| 07. V, F, F, V, V | 27. E |
| 08. V, F, V, V, F | 28. C |
| 09. F, V, V, F, V | 29. E |
| 10. D | 30. E |
| 11. E | 31. C |
| 12. C | 32. A |
| 13. B | 33. E |
| 14. D | 34. B |
| 15. D | 35. A |
| 16. C | 36. E |
| 17. B | 37. D |
| 18. C | 38. E |
| 19. D | 39. B |
| 20. C | |

5 AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA

Nos primórdios da auditoria, mais precisamente até o século XIX, o exame era feito, quase sempre, sobre a totalidade das operações, ou seja, 100% das transações eram observadas. As práticas comerciais e administrativas, até então, assim permitiam.

No transcurso do século XX, a auditoria adquire caráter mais sistemático e profissional, surge o auditor independente. Nos anos quarenta, a auditoria passa a ser realizada com base em testes, assim como a avaliação do controle interno começa a ser utilizada para suportar os exames. Nos anos sessenta, a amostragem estatística começa a ser utilizada como instrumento para definição do escopo auditorial, ou seja, a estatística passa a contribuir significativamente para a aplicação de procedimentos auditoriais, principalmente em face da economia de recursos e de tempo gerada.

A estatística pode ser conceituada como o método que permite observar, descrever, categorizar, mensurar e interpretar dados, objetivando obter relações de modo a facilitar o processo de tomada de decisão em qualquer campo de atividade e do pensamento humano, entre eles a auditoria.

Etimologicamente, a palavra estatística origina-se da forma italiana *statistica*. Por volta de 1633, ela foi associada com o sentido de ciência do Estado, pois o termo era empregado, conforme preceitua a Enciclopédia Barsa, para representar o conjunto de informações “referentes a assuntos de interesse do Estado, geralmente com finalidade de controle fiscal ou de segurança nacional.”

A palavra estatística no sentido atual – método auxiliar de estudo dos fenômenos coletivos, econômicos, sociais ou científicos – foi pioneiramente utilizada pelo economista alemão Gottfried Achenwall (1719 – 1772).

Assim, a estatística, hoje, é empregada para designar o método que possibilita obter determinadas conclusões sobre o todo, que é a **população**, com base em estudos, observações e análises de partes desse todo, que é o que se denomina de **amostra**.

Amostragem é a técnica utilizada para seleção de amostra, que representa, nos dizeres de Crespo (1995, p. 19), “um subconjunto finito de uma população”. A amostragem pode ser estatística e não-estatística, sendo que esta última não permite a avaliação da probabilidade de erro.

A população estatística representa o universo estatístico, ou seja, o conjunto de elementos com uma característica comum.

Registre-se que a amostragem deve garantir, sempre que possível, a mesma possibilidade de escolha para todos os elementos da população.

As principais técnicas de amostragem são:

- **Amostragem casual:** também denominada de **amostragem aleatória simples**, é realizada pela simples escolha aleatória, normalmente por sorteio, de um determinado número de elementos de uma população. Muitas vezes pode ser utilizada para a escolha dos itens a serem testados, a tabela de dígitos pseudo-aleatórios, a qual pode ser obtida facilmente nos livros de estatística, com o uso de calculadoras ou planilhas eletrônicas, como, por exemplo, o *Excel*⁷.
- **Amostragem proporcional estratificada:** neste tipo de amostragem a escolha dos itens a serem testados ocorre de forma aleatória, mas dentro de um determinado estrato da população, que **apresenta um comportamento homogêneo**. O estrato compreende uma divisão da população, normalmente denominada de subpopulação.
- **Amostragem por conglomerado:** é o tipo de amostragem que pressupõe a disposição dos itens por **subgrupos heterogêneos** representativos da população global.
- **Amostragem sistemática:** este tipo de amostragem é normalmente utilizado quando os elementos da população já se encontram ordenados, por exemplo, conjunto de notas fiscais de 001 a 1000.

Logo, a seleção poderá ser feita por um sistema imposto pelo auditor. No caso das notas fiscais descritas, a seleção de 10 itens poderá ser feita na seqüência de 100 em 100 ($1.000/10 = 100$).

Quando não for possível o exame integral das transações, o auditor pode utilizar a amostragem estatística em auditoria, conceituada como o método de selecionar um determinado grupo da população auditorial (amostra auditorial) para obter informações e expressar opinião ou comentários sobre o total da população, ou seja, fazer as inferências estatísticas, que nos dizeres de Lopes (2001, p. 10), representam a “parte da Estatística que usa uma amostra para fazer generalizações a respeito de aspectos importantes de uma população.”

⁷ A marca *Excel* é de propriedade exclusiva da *Microsoft*.

Segundo Giove (1998, p. 69), em livre tradução, amostragem de auditoria é:

A aplicação de procedimentos de auditoria sobre uma determinada parcela de itens dentro de um grupo de transações ou contas do balanço para obter inferências sobre as características de 100% dos itens (população).

Portanto, na aplicação dos procedimentos auditoriais pode ser observada pelo auditor as técnicas da amostragem estatística, além das provas seletivas e dos testes. As próprias normas de auditoria assim determinam.

A Norma Internacional de Auditoria n.º 530 da IFAC objetiva “estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o projeto e seleção de uma amostra em auditoria e sobre a avaliação dos resultados da amostra”.

O CFC, através da Resolução n.º 820/97, que trata das “Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – NBC T 11”, preconiza que:

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

Nos dizeres de Miller e Bailey *apud* Costa (1998, p. 108), a utilização da amostragem estatística possibilita as seguintes vantagens para o processo auditorial:

- facilita a determinação de uma amostra eficiente;
- mede a suficiência da matéria de prova;
- facilita a avaliação dos resultados da amostra;
- permite a quantificação dos riscos de amostragem.

Além das vantagens descritas, pode-se incluir a economia de recursos e de tempo, além de tornar mais operacional a auditoria.

Logo, o auditor, ao determinar a extensão de um teste ou ao selecionar os itens a serem testados, pode empregar técnicas de amostragem estatística, levando sempre em consideração o risco de auditoria, que pode ser definido, segundo a Resolução n.º 820/97 do CFC, como sendo “a possibilidade de se expressar uma opinião inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas.”

As principais normas sobre amostragem estatística em auditoria aprovadas pelo CFC indicam que:

- Ao usar métodos de amostragem estatística ou não estatística, o auditor deve projetar e selecionar uma amostra de auditoria, aplicar a essa amostra procedimentos de auditoria e avaliar os resultados da amostra, de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.
- A amostra selecionada pelo auditor deve ter uma relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou transação objeto de exame, como também com os efeitos na posição patrimonial e financeira da entidade, e o resultado por ela obtido no período.

Segundo as normas de auditoria, no processo de determinação da amostra o auditor deve levar em consideração: a) população; b) estratificação; c) tamanho da amostra; d) risco da amostragem; e) erro tolerável; e f) erro esperado.

A **população da amostra** representa o conjunto dos dados de onde o auditor pretende selecionar a sua amostra.

A **estratificação da amostra** é o processo de se dividir a população objeto de auditoria em subpopulações com características homogêneas, ou seja, por camadas ou estratos.

O **tamanho da amostra** corresponde ao número de itens que serão testados. Na sua determinação devem ser considerados os seguintes parâmetros: confiança, precisão, desvio-padrão e o tamanho da população. Segundo a Norma Internacional de Auditoria n.º 530 da IFAC, “ao determinar o tamanho da amostra, o auditor deve considerar o risco de amostragem, o erro tolerável e o erro esperado”.

Para se calcular o tamanho da amostra, pode ser utilizada a seguinte fórmula apresentada por Barbetta (2001):

$$n_o = \frac{1}{E_o^2}$$

Onde:

n = tamanho da amostra

n_o = primeira aproximação do tamanho da amostra

E_o = erro amostral tolerável

Conhecendo o tamanho da população, pode-se usar a seguinte fórmula:

$$n = \frac{N \cdot n_o}{N + n_o}$$

Sendo **N** = tamanho da população.

Portanto, para se obter o tamanho mínimo de uma amostra aleatória simples em uma população, por exemplo, de 1.000 notas fiscais, com alta confiança de que os erros amostrais não ultrapassem 5% ($E_o = 0,05$), tem-se:

$$\text{Tamanho da amostra em uma primeira aproximação: } n_o = \frac{1}{(0,05)^2},$$

logo, $n_o = 400$

Corrigindo o cálculo, em função da população, tem-se:

$$n = \frac{(1.000) \cdot (400)}{1.000 + 400} = \frac{400.000}{1.400} = 286$$

Em uma população de 1.000 notas fiscais, admitindo-se um erro amostral de 5%, deve-se selecionar 286 itens, o que é significativo.

Segundo Barbetta (2001, p. 59), **erro amostral** é “a diferença entre o valor que a estatística pode acusar e o verdadeiro valor do parâmetro que se deseja estimar.”

A **precisão** é o maior valor que pode ser considerado como irrelevante.

Por **risco de amostragem** se entende a possibilidade da conclusão obtida com base na amostragem ser diferente daquela que seria obtida se 100% da população fosse examinado.

O risco de amostragem pode abranger:

- Nos testes de observância:

a) superavaliação de confiabilidade ou superdependência dos controles internos: consiste na possibilidade de que a amostragem conduza o auditor a concluir que o grau de observância dos controles internos na entidade auditada é maior do que o real.

b) subavaliação de confiabilidade ou subdependência dos controles internos: consiste na possibilidade de que a amostragem leve o auditor a concluir que o grau de observância dos controles internos na entidade auditada é menor do que o real.

- Nos testes substantivos:

a) risco de aceitação incorreta: consiste na possibilidade de que a amostragem conduza o auditor a considerar que a informação auditada está correta, quando de fato não está.

b) risco de rejeição incorreta: consiste na possibilidade de que a amostragem conduza o auditor a julgar que a informação auditada está incorreta, quando de fato não está.

O **erro tolerável** é o erro máximo admitido pelo auditor para poder emitir uma opinião favorável sobre a população examinada. Ele deve ser definido na fase de planejamento de auditoria.

O **erro esperado** é a quantidade de erro que o auditor espera que a população contenha. Portanto, muitas vezes será necessário ampliar o tamanho da amostra, quando o erro da população excede o erro tolerável.

Não se pode olvidar que, segundo a Resolução n.º 820/97 do CFC, na seleção de amostra devem ser considerados pelo auditor os seguintes tipos de amostragem estatística:

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

Não obstante as normas de auditoria não mencionarem, os auditores devem considerar a probabilidade, que é o número que evidencia a possibilidade de determinada situação ocorrer. Portanto, os erros decorrentes de uma inferência estatística podem ser quantificados por um valor numérico, ou seja, pela probabilidade.

Os auditores também devem considerar os elementos da estatística descritiva, tais como as medidas de tendência central (média, mediana e moda), as medidas de dispersão (amplitude total da amostra, variância amostral, desvio padrão⁸), além das noções sobre tabelas e gráficos estatísticos.

⁸ Desvio é a dispersão de cada elemento da série em relação a média. Como propriedade da média, a soma dos desvios é igual a zero:

Série	Média	Desvio
16	10	6
4	10	-6
4	10	-6
16	10	6
		0

Desvio Médio é a média aritmética dos desvios considerados em módulos (valores absolutos).

Variância corresponde a média aritmética dos quadrados dos desvios.

Desvio-Padrão é a raiz quadrada da variância.

Amplitude total é a diferença entre o maior e o menor valor dos elementos de uma série. Na série 16, 4, 4, 16, a amplitude total é: 16 - 4 = 10.

Assim, a estatística é de fundamental importância para a atividade auditorial, pois todas as vezes em que não for possível examinar a totalidade da população, principalmente em função de custo, tempo e outras questões operacionais, o auditor, até por imposição normativa, deverá selecionar a amostra – amostragem, calcular a probabilidade de erros e elaborar suas inferências sobre o todo objeto de auditoria.

5.1 EXERCÍCIOS

01. (AFPS/2002) Na determinação da amostra, o auditor não deve levar em consideração o(a):
- erro esperado.
 - valor dos itens da amostra.
 - tamanho da amostra.
 - população objeto da amostra.
 - estratificação da amostra.
02. (AFPS/2002) Nas alternativas de escolha da amostra, um dos tipos a ser considerado pelo auditor é a seleção:
- direcionada e padronizada dos itens que compõem a amostra.
 - dirigida e padronizada dos itens que compõem a base da amostra a ser utilizada.
 - casual, a critério do auditor, baseada em sua experiência profissional.
 - casual, a critério da empresa auditada, para determinação da amostra a ser utilizada.
 - dirigida em comum acordo entre a empresa auditada e o auditor.
03. (AFRF/98/ESAF) Os planos de amostragem probabilística, que pressupõem a disposição dos itens de uma população em subgrupos heterogêneos representativos da população global, é do tipo:
- amostragem aleatória.
 - amostragem sistemática.
 - amostragem estratificada.
 - amostragem por julgamento.
 - amostragem por conglomerado.
04. (AFRF/98) Assinale a opção que não encontra amparo na NBC-T-11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis:
- A amostra de auditoria pode ser feita por seleção casual, a critério do auditor, baseado em sua experiência.
 - A amostra pode ser por seleção sistemática observando intervalo constante entre transações.
 - A estratificação e o tamanho são alguns fatores que devem ser considerados para determinar a amostra.
 - A amostra de auditoria selecionada deve ter uma relação direta com o volume de transações realizadas.
 - O auditor deve empregar métodos de amostragem estatística para seleção de itens por serem testados.
05. (AFRF/00) A técnica de amostragem estatística em que se divide a população em subgrupos homogêneos visando, por exemplo, diminuir o tamanho da amostra é denominada:
- amostragem por conglomerado.
 - amostragem por julgamento.
 - amostragem sistemática.
 - amostragem estratificada.
 - amostragem não-probabilística.
06. (AFRF/2001/ESAF) Assinale a opção que não representa uma obrigação do auditor, segundo a NBC-T-11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis:
- confirmar valores expressivos de contas a receber.
 - empregar técnicas de amostragem estatística.
 - acompanhar inventário físico de itens de valor expressivo.
 - avaliar o sistema contábil e de controles internos.
 - confirmar valores expressivos de contas a pagar.

07. Em razão da complexidade e volume das operações, a aplicação dos procedimentos de auditoria pode ser realizada através de:
- provas seletivas, investigação e amostragem.
 - testes, amostragem e investigação.
 - planejamento, testes e provas seletivas.
 - provas seletivas, testes e amostragens.
 - testes, investigação minuciosa e planejamento.
08. (AFRF/2001/ESAF) O conjunto de parâmetros formado pela confiança, precisão, desvio-padrão da população e tamanho da população determina o:
- Desvio-padrão normal.
 - Intervalo de confiança.
 - Erro-padrão da média.
 - Tamanho da amostra.
 - Gerador de números aleatórios.
09. Sobre amostragem é possível afirmar:
- I – A população da amostra representa o conjunto dos dados de onde o auditor pretende selecionar a sua amostra.
- II – A extratificação da amostra é o processo de se dividir a população objeto de auditoria em subpopulações com características homogêneas.
- III – O tamanho da amostra corresponde ao número de total de itens.
- I e II estão corretas.
 - I está correta.
 - III está correta.
 - I e II estão incorretas.
 - II e III estão corretas.
10. Erro amostral é:
- Diferença entre o valor que a estatística pode acusar e o verdadeiro valor do parâmetro que se deseja estimar.
 - Possibilidade da conclusão obtida com base na amostragem ser diferente daquela que seria obtida se 100% da população fosse examinado.
 - Erro máximo admitido pelo auditor para poder emitir uma opinião favorável sobre a população examinada.
 - Quantidade de erro que o auditor espera que a população contenha.
 - É necessário ampliar o tamanho da amostra.
11. (AFRF/2002/ESAF) O risco de amostragem em auditoria nos testes de procedimentos de comprovação pode ser assim classificado:
- subavaliação e superavaliação da confiabilidade.
 - aceitação incorreta e superavaliação da confiabilidade.
 - superavaliação da confiabilidade e rejeição incorreta.
 - rejeição incorreta e subavaliação da confiabilidade.
 - rejeição incorreta e subavaliação incorreta.
12. (AFRF/2002/ESAF) O risco que o auditor corre por considerar, como resultado de uma amostra que suporte sua conclusão, que o saldo de uma conta ou classe de transações registradas estão relevantemente corretos, quando de fato não estão, é denominado:
- risco de aceitação incorreta.
 - risco de superavaliação de confiabilidade.
 - risco de rejeição incorreta.
 - risco de subavaliação de confiabilidade.
 - risco de estimativa contábil.

13. (AFRF/2002/ESAF) O auditor deve reavaliar o risco de amostragem quando o:
- erro tolerável excede os erros da população.
 - risco de controle excede o risco de rejeição.
 - risco da população excede o erro tolerável.
 - risco de aceitação excede o de rejeição.
 - risco de aceitação excede o risco de detecção.
14. (AFRF/2002/ESAF) Ao determinar o tamanho de uma amostra, o auditor deve considerar
- tamanho da população, risco de amostragem e erro esperado.
 - tamanho da população, erro tolerável e erro esperado.
 - risco da população, risco de controle e erro esperado.
 - risco de amostragem, erro tolerável e erro esperado.
 - risco de detecção, tamanho da população e desvio aceitável.
15. (AFRF/2002/ESAF) A técnica de amostragem estatística em que se divide a população em subgrupos homogêneos, visando, por exemplo, diminuir o tamanho da amostra é denominada:
- amostragem por conglomerado.
 - amostragem sistemática.
 - amostragem estratificada.
 - amostragem por julgamento.
 - amostragem não-probabilística.
16. (AFRF/2002/ESAF) O termo estatístico que define o maior valor que um auditor poderia considerar irrelevante na auditoria de uma determinada rubrica contábil denomina-se:
- Desvio-padrão.
 - Precisão.
 - Variância.
 - Intervalo de confiança.
 - Erro-padrão.
17. (ISS/NATAL/2001/ESAF) Assinale a opção que não representa um fator importante que deve ser considerado no planejamento dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis:
- uso dos trabalhos de outros auditores independentes.
 - existência de entidades associadas e partes relacionadas.
 - conhecimento do sistema contábil e de controles internos.
 - conhecimento detalhado das práticas contábeis da entidade.
 - utilização compulsória de métodos de amostragem.
18. (AFC/NATAL/2001/ESAF) O critério de seleção casual para determinar a amostra ser testada pelo auditor ocorre quando a amostra:
- for selecionada aleatoriamente sem um critério definido.
 - obedecer a um intervalo constante entre transações realizadas.
 - possuir pequena cobertura em relação a população.
 - contiver elevada cobertura em relação a população.
 - for definida em sua experiência profissional.
19. (AFC/NATAL/2001/ESAF) Ao utilizar o método de amostragem estatística para verificar a aderência aos controles internos, o auditor tem maior probabilidade em conduzir a uma opinião errônea quando incorre no risco de:
- subavaliação da confiabilidade.
 - rejeição incorreta.
 - aceitação incorreta.
 - superavaliação da confiabilidade.
 - avaliação da população.

20. É o erro máximo:

- a) erro esperado.
- b) erro tolerável.
- c) erro total.
- d) erro superior.
- e) erro amostral.

21. (AFTE - RN - 2004/2005) Das assertivas a seguir, identifique a que não está relacionada à determinação da amostra

- a) estratificação.
- b) tamanho.
- c) erro tolerável.
- d) erro esperado.
- e) Seqüência.

GABARITO CAPÍTULO 5

- 01. B
- 02. C
- 03. E
- 04. E
- 05. D
- 06. B
- 07. D
- 08. D
- 09. A
- 10. A
- 11. A
- 12. A
- 13. C
- 14. D
- 15. C
- 16. B
- 17. E
- 18. E
- 19. D
- 20. B
- 21. E

6 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os **procedimentos de auditoria** são os mecanismos utilizados pelo auditor para a obtenção de evidências ou provas de auditoria. Representam o conjunto de técnicas ou métodos que permitem ao auditor obter elementos probatórios de forma suficiente e adequada para fundamentar seus comentários, quando da elaboração do seu relatório.

Segundo o CFC, como já descrito no capítulo 3, os procedimentos de auditoria podem ser agrupados **em testes de observância** e em **testes substantivos**. Os primeiros são relacionados com a validação de controle internos. Os testes substantivos se relacionam com os exames de saldos de balanços e a totalidade dos valores.

Os procedimentos de auditoria não são rígidos, podendo variar de auditoria para auditoria, de modo a se ajustarem às circunstâncias específicas de cada caso em exame.

A aplicação dos procedimentos de auditoria pode ser realizada através de exames, provas seletivas, testes e amostragens em razão da complexidade e volume das operações de cada entidade auditada, cabendo ao profissional da auditoria, com base na análise de riscos envolvidos e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude ou o escopo dos exames necessários à obtenção dos elementos probatórios que sejam válidos para o todo auditado.

Os principais procedimentos de auditoria são:

- **Exame dos Registros:** verificação da adequação dos registros contábeis e auxiliares.
- **Exame Documental:** é a análise da adequação dos documentos comprobatórios dos fatos auditados, entre outros documentos que normalmente são examinados, pode-se citar notas fiscais, cautelas, duplicatas quitadas, contratos. Quando o auditor realiza o exame dos documentos originais, deve estar atento para a autenticidade, normalidade, aprovação e registro.
- **Conferência de Cálculos:** revisão dos principais (relevantes) cálculos realizados pela entidade auditada, de modo a verificar sua exatidão. Entre as conferências de cálculos fundamentais está a conferência de soma.
- **Entrevistas:** questões dirigidas de forma técnica aos auditados de modo a detalhar e esclarecer procedimentos. Pode ser realizada de forma estruturada (questões padronizadas) ou não-estruturadas.

- **Inspeção Física:** exame da existência de bens. Este procedimento deve ser aplicado de forma cuidadosa pelo auditor, que deve estar atento aos detalhes envolvidos na utilização dos bens. Segundo o CFC, a inspeção física envolve também o exame dos títulos e outros documentos comprobatórios. Na aplicação deste procedimento devem ser consideradas: identificação, existência, autenticidade, quantidade e qualidade.
- **Circularização:** é a confirmação de saldos e informações mantidos com terceiros. Solicitada pelo auditor, é elaborada pela entidade auditada. Todavia, é o auditor que deverá receber diretamente as respostas. A circularização implica a obtenção de declaração formal e isenta de pessoas independentes com relação ao ente auditado. Os procedimentos a seguir estão relacionados com os exames de confirmação: seleção criteriosa dos itens, para serem examinados; controle dos pedidos de confirmação, para serem despachados aos destinatários; procedimento alternativo de verificação para as respostas de confirmações não recebidas; as respostas do pedido de confirmação devem ser endereçadas ao auditor e algumas confirmações devem ser obtidas pessoalmente, nos casos julgados apropriados pelo auditor.

A circularização pode ser:

- **Û** preta: quanto fornece o saldo a ser confirmado;
- **Û** branca: quando não fornece o saldo a ser confirmado;
- **Û** negativa: quando informa que não é necessária a resposta quando o auditado concorda com o valor informado;
- **Û** positiva: quando informa que é necessária a resposta.

- **Observação:** é a análise dos fatos durante a sua ocorrência.
- **Correlação:** é a relação entre um fato examinado em uma área com seus impactos em outras.
- **Procedimento de revisão analítica:** é a avaliação dos dados com base em testes globais, aplicação de índices de análise de balanço e análise de variações. Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica o auditor deve considerar a disponibilidade das informações, sua confiabilidade, relevância e comparabilidade.

A Resolução n.º 820/93 do CFC, estabelece que a aplicação dos procedimentos de auditoria “deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio

de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo”.

Ainda segundo o CFC, na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- a) inspeção – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
- d) cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e
- e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

6.1 TIPOS DE TESTES EM ÁREAS ESPECÍFICAS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

São apresentadas a seguir, sem pretender esgotar a lista, alguns objetivos e procedimentos de auditoria em algumas áreas do Balanço Patrimonial, a saber:

- **Disponível**

Os objetivos de auditoria do disponível são verificar se:

- a) os valores registrados no disponível representam os disponibilidades da organização;
- b) os valores registrados no disponível estão adequadamente classificados;
- c) as divulgações relativas ao disponível foram devidamente realizadas;
- d) não há gravames ou riscos sobre o disponível;
- e) a legislação correspondente foi seguida;
- f) todo o disponível de propriedade da organização foi devidamente apresentado;
- g) os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram devidamente aplicados.

Os principais procedimentos de auditoria do disponível são:

- a) contagem física do numerário em caixa, que deve ser feita sempre na presença do responsável, devendo ser obtida uma declaração por escrito de que os valores contados foram devolvidos na totalidade;
- b) confirmação dos saldos bancários;
- c) confirmação das aplicações financeiras;

- d) confirmação das pessoas autorizadas a movimentar as contas bancárias e aplicações financeiras;
- e) análise dos controles de distribuição de senhas;
- f) verificação da existência de limites de alçadas;
- g) conferência de somas das conciliações bancárias e boletins de caixa;
- h) revisão das conciliações bancárias;
- i) conferência de cálculos da remuneração das aplicações financeiras;
- j) correlação com a área de empréstimos;
- k) observação da adequada classificação das contas;
- l) observação da adequada aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

- **Contas a Receber**

Os objetivos de auditoria do contas a receber são verificar se:

- a) os valores registrados em contas a receber representam verdadeiramente valores realizáveis da organização.
- b) os valores registrados em contas a receber estão adequadamente classificados.
- c) as divulgações relativas ao contas a receber foram devidamente realizadas.
- d) não há gravames ou riscos sobre o contas a receber.
- e) a legislação correspondente foi seguida.
- f) todo o contas a receber de propriedade da organização foi devidamente apresentado.
- g) os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram devidamente aplicados.

Os principais procedimentos de auditoria do contas a receber são:

- a) contagem de duplicatas e títulos a receber, se aplicável.
- b) confirmação de contas a receber relevantes.
- c) conferência de cálculo de juros e correções que foram apropriados.
- d) revisão das classificações de curto e longo prazo.
- e) conferência da adequação dos valores considerados como provisão para devedores duvidosos.
- f) exame do registro do razão analítico do contas a receber.
- g) exame da liquidação subsequente.
- h) correlação com a área de vendas.
- i) observação da adequada classificação das contas.
- j) observação da adequada aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

- **Estoques**

Os objetivos de auditoria dos estoques são verificar se:

- a) os bens registrados como estoques existem fisicamente.
- b) os valores registrados no estoque representam verdadeiramente bens realizáveis da organização.
- c) os valores registrados no estoque estão adequadamente classificados.
- d) os valores registrados no estoque estão adequadamente avaliados.
- e) as divulgações relativas ao estoque foram devidamente realizadas.
- f) não há gravames ou riscos sobre o estoque.
- g) a legislação correspondente foi seguida.
- h) todo o estoque de propriedade da organização foi devidamente apresentado.
- i) os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram devidamente aplicados.

Os principais procedimentos de auditoria do estoque são:

- a) contagem física do estoque por amostragem
- b) revisão dos procedimentos utilizados pelo auditado na realização de inventários.
- c) revisão dos mapas de inventário.
- d) exame dos documentos de entrada e saída do estoque.
- e) análise dos estoques de baixa rotatividade ou morosos.
- f) análise dos estoques obsoletos ou improváveis de realização.
- g) exame da adoção do critério de custo ou mercado, dos dois o menor.
- h) confirmação dos estoques em poder de terceiros.
- i) confirmação dos estoques de terceiros em poder da organização.
- j) confirmação das importações em andamento
- k) conferência de cálculos de apropriação de custos.
- l) correlação com o custo das vendas e com o contas a apagar.
- m) observação da adequada classificação das contas.
- n) observação da adequada aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

- **Despesas Antecipadas**

Os objetivos de auditoria das despesas antecipadas são verificar se:

- a) os valores registrados em despesas antecipadas representam verdadeiramente gastos que beneficiarão o exercício seguinte.
- b) os valores registrados em despesas antecipadas estão corretamente classificados.
- c) a legislação correspondente foi seguida.

- d) os valores das coberturas estão compatíveis com os valores de mercado dos bens segurados.
- e) há cobertura suficiente para os ativos.
- f) os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram devidamente aplicados.

Os principais procedimentos de auditoria das despesas antecipadas são:

- a) análise da adequação das apólices.
- b) análise da adequação dos contratos.
- c) confirmação dos valores das apólices e dos pagamentos.
- d) conferência de cálculos das apropriações feitas para o resultado.
- e) observação da adequada classificação das contas.
- f) correlação com a área de despesas.
- g) observação da adequada aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

- **Investimentos**

Os objetivos de auditoria dos investimentos são verificar se:

- a) os investimentos efetivamente existem.
- b) os valores registrados como investimentos representam verdadeiramente participações permanentes em outras organizações.
- c) os valores registrados como investimentos estão adequadamente classificados.
- d) as divulgações relativas aos investimentos foram devidamente realizadas.
- e) não há gravames ou riscos sobre os investimentos.
- f) a legislação correspondente foi seguida.
- g) todos os investimentos de propriedade organização foram devidamente apresentados.
- h) os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram devidamente aplicados.

Os principais procedimentos de auditoria dos investimentos são:

- a) inspeção física dos títulos dos principais valores classificados nos investimentos.
- b) exame dos documentos de entrada e de baixa dos investimentos.
- c) análise dos investimentos considerados como não realizáveis.
- d) conferência de cálculos de atualizações realizadas.
- e) conferência do cálculo da equivalência patrimonial.
- f) conferência de cálculos das provisões para perdas.

- g confirmação com terceiros.
- h) correlação com o resultado.
- i) observação da adequada classificação das contas.
- j) observação da adequada aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

- **Imobilizado**

Os objetivos de auditoria do imobilizado são verificar se:

- a) os bens registrados como imobilizado existem fisicamente.
- b) os valores registrados no imobilizado representam verdadeiramente bens e direitos que estão sendo utilizados nas operações da organização.
- c) os valores registrados no imobilizado estão adequadamente classificados.
- d) as divulgações relativas ao imobilizado foram devidamente realizadas.
- e) não há gravames ou riscos sobre o imobilizado.
- f) a legislação correspondente foi seguida.
- g) todo o imobilizado de propriedade da organização foi devidamente apresentado.
- h) Os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram devidamente aplicados.

Os principais procedimentos de auditoria do imobilizado são:

- a) inspeção física dos principais valores classificados no imobilizado.
- b) exame dos documentos de entrada e de baixa do imobilizado.
- c) análise dos bens imobilizados considerados como inservíveis.
- d) confirmação das importações em andamento.
- e) confirmação dos contratos de arrendamento mercantil.
- f) revisão dos livros de inventário.
- g) conferência de cálculos de apropriação de depreciação, amortização e exaustão.
- h) revisão das reavaliações feitas.
- i) análise das reavaliações realizadas.
- j) correlação com o resultado.
- k) observação da adequada classificação das contas.
- l) observação da adequada aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

- **Contas a Pagar**

Os objetivos de auditoria do contas a pagar são verificar se:

- a) os valores registrados em contas a pagar representam verdadeiramente valores exigíveis da organização.
- b) os valores registrados em contas a pagar estão adequadamente classificados.
- c) as divulgações relativas ao contas a pagar foram devidamente realizadas.
- d) existem ativos dados em garantias ou vinculados ao contas a pagar.
- e) todos os passivos contingentes foram devidamente registrados.
- f) a legislação correspondente foi seguida.
- g) todo o contas a pagar da organização foi devidamente apresentado.
- h) os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram devidamente aplicados.

Os principais procedimentos de auditoria do contas a pagar são:

- a) exame das duplicatas e títulos a pagar, se aplicável.
- b) confirmação dos saldos das contas a pagar.
- c) conferência de cálculo de juros e correções incorridos.
- d) conferência de cálculo de impostos e contribuições devidas.
- e) conferência de cálculo das provisões de férias e outras.
- f) revisão das classificações de curto e longo prazo.
- g) exame do registro do razão analítico do contas a pagar.
- h) correlação com a área de compras e estoques.
- i) exame da liquidação subsequente.
- j) observação da adequada classificação das contas.
- k) observação da adequada aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

- **Empréstimo**

Os objetivos de auditoria de empréstimo são verificar se:

- a) os valores registrados como empréstimo representam verdadeiramente valores exigíveis da organização.
- b) os valores registrados como empréstimo estão adequadamente classificados.
- c) as divulgações relativas aos empréstimos foram devidamente realizadas.
- d) existem ativos dados em garantias ou vinculados aos empréstimos.

- e) todos os passivos contingentes foram devidamente registrados.
- f) a legislação correspondente foi seguida.
- g) todos os empréstimos da organização foram devidamente apresentados.
- h) os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram devidamente aplicados.

Os principais procedimentos de auditoria dos empréstimos são:

- a) exame documental dos contratos de empréstimo.
- b) exame documental dos pagamentos realizados.
- c) confirmação dos saldos de empréstimos.
- d) conferência de cálculo de juros e variações incorridos.
- e) revisão das classificações de curto e longo prazo.
- f) exame dos controles paralelos.
- g) correlação com a área de disponibilidades e de despesas.
- h) exame da liquidação subsequente.
- i) observação da adequada classificação das contas.
- j) observação da adequada aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

- **Patrimônio Líquido**

Os objetivos de auditoria do patrimônio líquido são verificar se:

- a) os valores registrados no patrimônio líquido representam verdadeiramente valores pertencentes aos proprietários da organização.
- b) os valores registrados no patrimônio líquido estão adequadamente classificados.
- c) as divulgações relativas ao patrimônio líquido foram devidamente realizadas.
- d) a legislação correspondente foi seguida.
- e) as normas estatutárias foram seguidas.
- f) os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram devidamente aplicados.

Os principais procedimentos de auditoria do patrimônio líquido são:

- a) contagem das cautelas de ações.
- b) confirmação da participação acionária.
- c) confirmação dos valores classificados como reservas de capital.
- d) conferência de cálculo.
- e) conferência de cálculo das reservas de lucro.
- f) conferência de cálculo das realizações de reservas.

- g) conferência de cálculo da distribuição dos dividendos.
- h) revisão das classificações contábeis realizadas.
- i) exame das atas de assembleias.
- j) correlação com a área de resultado.
- k) observação da adequada aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

- **Resultado de Exercício**

Os objetivos de auditoria do resultado do exercício são verificar se:

- a) os valores registrados no resultado do exercício representam verdadeiramente receitas realizadas e despesas incorridas da organização.
- b) todos os custos e despesas foram contrapostos às receitas.
- c) os valores registrados no resultado do exercício estão adequadamente classificados.
- d) as divulgações relativas ao resultado do exercício foram devidamente realizadas.
- e) a legislação correspondente foi seguida.
- f) os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram devidamente aplicados.

Os principais procedimentos de auditoria do resultado do exercício são:

- a) correlação com as outras áreas do balanço.
- b) correlação com os exames de controle interno.
- b) exame documental da receita e da despesa.
- c) análise de variações.
- d) correlação com os resultados da revisão dos controles internos das áreas de faturamento, de pessoal e de custo.
- e) estudo e análise das contas de resultado.
- f) revisão de cálculos de juros, receitas financeiras e impostos.
- g) observação da adequada aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Os objetivos e procedimentos para uma auditoria operacional dependem da natureza e finalidade do trabalho a ser executado, o que dificulta em muito a elaboração de um elenco padronizado. Isso ocorre, em face da auditoria operacional não repousar sobre normas explícitas, como acontece com a auditoria contábil. O que é perfeitamente aceitável, pois o campo de atuação da auditoria operacional – universo da gestão – não é exato e o auditor incumbido dessa tarefa deve apreciar caso a caso os diferentes domínios da administração.

6.2 EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

Evidência é toda prova obtida pelo auditor, em face da aplicação dos procedimentos de auditoria, para avaliar se os critérios estabelecidos estão sendo ou não atendidos.

A evidência de auditoria é classificada segundo os procedimentos que a originaram. Assim, tem-se:

a) **Evidência física:** obtida em decorrência de uma inspeção física ou observação direta de pessoas, bens, ou transações. Normalmente é apresentada sob a forma de fotografias, gráficos, memorandos descritivos, mapas, amostras físicas, etc.

b) **Evidência documental:** é aquela obtida dos exames de ofícios, contratos, documentos comprobatórios (notas fiscais, recibos, duplicatas quitadas, etc.) e de informações prestadas por pessoas de dentro e de fora da entidade auditada, sendo que a evidência obtida de fontes externas adequadas é mais fidedigna que a obtida na própria organização sob auditoria.

c) **Evidência testemunhal:** é aquela decorrente da aplicação de entrevistas ou questionários.

d) **Evidência analítica:** decorre da conferência de cálculos, comparações, correlações e análises feitas pelo auditor, dentre outras.

O auditor deve atentar que o processo de obtenção de evidências em uma auditoria operacional é muito mais complexo do que em uma auditoria contábil. Isso acontece em virtude de, nas áreas operacionais, o processo de identificação dos critérios, na maioria das vezes, não ser claramente definido como nas áreas financeiras. A identificação das áreas problemáticas e críticas dependerá enormemente da perspicácia, experiência e determinação do auditor.

6.3 EXERCÍCIOS

01. Entre os procedimentos e técnicas de Auditoria, tem-se o Exame Físico que deve conter as seguintes características:

- a) identificação, existência contábil, valor, existência física, amostragem.
- b) existência contábil, autenticidade, qualidade, quantidade, tamanho.
- c) identificação, existência física, autenticidade, quantidade e qualidade.
- d) existência contábil, existência física, autenticidade, valor, quantidade.
- e) identificação, tamanho, volume, valor, amostragem, existência física.

02. Na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar a seguinte conclusão:
- existência.
 - ocorrência.
 - avaliação.
 - abrangência.
 - totalidade.
03. (AFPS/2002) Os procedimentos relacionados para compor um programa de auditoria são desenhados para:
- detectar erros e irregularidades significativas.
 - proteger o auditor em caso de litígio legal.
 - avaliar a estrutura dos controles internos.
 - coletar evidências suficientes de auditoria.
 - desenvolver um plano estratégico da empresa.
04. (AFPS/2002) Os procedimentos de auditoria são um conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas. Tais procedimentos abrangem os seguintes testes:
- substantivos e de observância.
 - de revisão analítica e substantivos.
 - substantivos e de cálculo.
 - de confirmação e de observância.
 - de inspeção e revisão analítica.
05. (AFRF/96) Procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidência ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem:
- testes de observância e procedimentos de revisão analítica.
 - testes de transações e saldos e testes substantivos.
 - testes de observância e testes substantivos.
 - testes de transações e procedimentos de revisão analítica.
 - testes substantivos e procedimentos de revisão analítica.
06. "O conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis". O enunciado refere-se a:
- Testes de Observância.
 - Testes Substantivos.
 - Relevância.
 - Papéis de trabalho.
 - Procedimentos de Auditoria.
07. (AFRF/98) Os procedimentos de auditoria que têm por finalidade obter evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados gerados pelo sistema de contabilidade da entidade são denominados testes:
- de observância.
 - de controle.
 - substantivos.
 - de aderência.
 - de existência.
08. (AFRF/2001/ESAF) A conclusão quanto à ocorrência efetiva de uma transação contábil é um dos objetivos do auditor para a aplicação dos:
- testes de cálculos.
 - testes de observância.
 - testes de abrangência.
 - testes substantivos.
 - testes de procedimentos.

09. (AFRF/98) A conclusão sobre a adequada mensuração, apresentação e divulgação das transações econômico-financeiras, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, é um dos objetivos de:
- testes de observância
 - testes de procedimento
 - procedimentos de confirmação
 - testes substantivos
 - procedimentos de inspeção
10. (AFPS/2002) Identifique um procedimento de auditoria para evidenciação de um evento subsequente.
- Circularização do saldo de contas a receber do período findo auditado.
 - Inventário físico dos saldos de abertura e final do período auditado.
 - Exame dos pagamentos realizados no período auditado.
 - Exame de devoluções de vendas realizadas no período seguinte auditado.
 - Teste de adições de imobilizado realizado durante o período auditado.
11. (AFPS/2002) A circularização é um procedimento de auditoria que aplicado à área de contas a receber confirma:
- os cálculos efetuados pelo auditor.
 - a existência física do bem da empresa.
 - a existência física do documento gerador do fato.
 - a existência de duplicatas descontadas.
 - o saldo apresentado pela empresa no cliente.
12. (AFPS/2002) A administração de uma entidade envia uma carta às diversas instituições financeiras com as quais se relaciona comercialmente, solicitando informações dos saldos em aberto existentes nessas empresas em uma determinada data, cuja resposta deva ser enviada diretamente aos seus auditores independentes. Nesse caso, ocorre um procedimento de:
- investigação.
 - observação.
 - confirmação.
 - revisão analítica.
 - inspeção.
13. (AFPS/2002) Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar a _____ das informações, sua _____, _____ e comparabilidade.
- facilidade, materialidade, irrelevância.
 - disponibilidade, relevância, confiabilidade.
 - clareza, existência, individualidade.
 - indisponibilidade, apresentação, existência.
 - facilidade, irrelevância, materialidade.
14. (AFPS/2002) Para determinação da suficiência de cobertura de seguros para ativo imobilizado deve-se proceder ao confronto da cobertura da apólice com o valor:
- da existência física do ativo imobilizado.
 - das despesas antecipadas.
 - total das despesas de seguros.
 - do saldo contábil do ativo imobilizado.
 - do Patrimônio Líquido.
15. (AFPS/2002) Normalmente, o auditor efetua a conferência da exatidão de rendimentos de aplicações financeiras de longo prazo considerando as receitas auferidas destas aplicações de acordo com o regime de competência. Esse procedimento de auditoria é denominado:
- inspeção.
 - cálculo.
 - observação.
 - revisão analítica.
 - investigação.

16. (AFPS/2002) Assinale a opção em que o procedimento de revisão analítica não está associado a clientes.
- Análise de flutuações de volume ou na quantidade de vendas por produto.
 - Análise do nível de devoluções e abatimentos por clientes individualmente.
 - Margem bruta por produto ou por localidade de seus postos de vendas.
 - Análise de variação de preços de produtos entregues pelos fornecedores.
 - Alterações nos preços unitários e taxas de desconto para clientes especiais.
17. Ao auditar o imobilizado o auditor verifica se os veículos adquiridos pela entidade existem. Esta é a aplicação do seguinte procedimento:
- conferência de cálculo.
 - inserção física.
 - exame documental.
 - procedimento de revisão analítica.
 - observação.
18. (Auditor/RS) A circularização de fornecedores é um procedimento básico de:
- inspeção.
 - observação.
 - investigação e confirmação.
 - contingenciamento.
 - controle.
19. (AFRF/96) Das opções abaixo, assinale a que não corresponde a um procedimento de auditoria:
- exame físico, inspeção e conferência de cálculo.
 - conferência de cálculo e exame de escrituração.
 - exames de documentos originais e confirmação.
 - análise de balanço e análise de fluxo de caixa.
 - inspeção, investigação minuciosa e observação.
20. (AFRF/96) Assinale a opção que representa alguns procedimentos técnicos básicos de auditoria, conforme as normas de auditoria independente das demonstrações contábeis:
- inspeção, observação, investigação e confirmação.
 - inspeção, observação e composição de saldos contábeis.
 - revisão analítica cálculo e conciliação bancária.
 - investigação e confirmação, inventário de estoques.
 - composição e conciliação de saldos de fornecedores.
21. A evidência de auditoria mais apropriada para o auditor certificar-se da existência física de um bem é:
- inspeção física.
 - registro contábil.
 - nota fiscal de compra.
 - bons controles internos.
 - declaração do administrador.
22. (AFRF/96) A confirmação implica a obtenção de declaração formal e isenta de pessoas independentes à Cia. Quais dos procedimentos abaixo não estão relacionados com os exames da confirmação?
- seleção criteriosa dos itens, por serem examinados através do procedimento de confirmação.
 - controle dos pedidos de confirmação por serem despachados aos destinatários.
 - procedimentos alternativo de verificação para as respostas.
 - as respostas do pedido de confirmação devem ser endereçadas à empresa auditada.
 - confirmações obtidas pessoalmente, nos casos julgados apropriados pelo auditor.
23. (AFRF/96) A investigação constitui-se em um dos procedimentos de auditoria. Este deve ser utilizado em qual caso abaixo:
- exame do saldo contábil de duplicatas a receber e dos contratos.
 - exame de saldos bancários de livre movimentação e contratos.
 - exame de contratos e do saldo de contas a pagar.

- d) exame da variação de saldo de contas a pagar e dos controles.
- e) exame detalhados das aprovações de baixas de duplicatas incobráveis.

24. Dentre as alternativas abaixo, aquela que apresenta uma técnica básica de auditoria é:

- a) segregação.
- b) controle interno.
- c) interdependência.
- d) papéis de trabalho.
- e) inspeção física.

25. A técnica de auditoria que consiste na identificação do objeto que está sendo examinado, a fim de assegurar-se da sua existência, compreendendo a contagem, verificação de autenticidade e qualidade, limitada a bens materiais, denomina-se:

- a) confirmação.
- b) circularização.
- c) conferência de cálculos.
- d) exame e contagem física.
- e) exame dos livros auxiliares.

26. (Auditor/RS) Objetivando verificar a existência de estoques, pertencentes à empresa auditada, armazenados em armazéns públicos, o auditor obtém declaração escrita firmada pelo depositário, onde consta detalhadamente o estoque assim armazenado. Ao obter a informação acima, o auditor utilizou a técnica de:

- a) exame e contagem física.
- b) exame dos livros auxiliares.
- c) conferência de cálculos.
- d) confirmação.
- e) acompanhamento dos procedimentos de escrituração.

27. (Auditor/RS) A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada através de provas seletivas, testes e amostragens, em razão da complexidade e volume das operações.

As normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis em relação à amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para todo, prescrevem:

- a) a amplitude não poderá ser inferior, em valores a 70% das operações em análise.
- b) a amplitude deverá representar pelo menos três quartos do valor das operações analisadas, salvo se identificarem.
- c) elementos irrelevantes em relação às Demonstrações Contábeis.
- d) a amplitude deverá representar, pelo menos, 85% dos valores das operações analisadas, quando identificarem elementos de que relevantes em relação às Demonstrações Contábeis.
- e) cabe ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, a determinação da amplitude dos referidos exames.

28. Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos, exceto:

- a) inspeção.
- b) cálculo.
- c) avaliação.
- d) Observação.
- e) confirmação.

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

- a) instauração – estabelecimento de caminho crítico que determine os pontos falhos e vícios utilizados pelos interessados nos desvios patrimoniais.
- b) rastreamento – verificação dos relacionamentos de atividades e tarefas para levantamento da rede de interações, necessária à consolidação dos planos estratégicos da organização.
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da organização.

- d) Observação, acompanhamento da execução e processo ou procedimento.
 - e) inspeção – exame de registros, documentos e ativos tangíveis.
30. Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos
- a) inspeção, revisão analítica e existência do componente patrimonial.
 - b) abrangência, revisão analítica e existência do componente patrimonial.
 - c) inspeção, revisão analítica, investigação e confirmação.
 - d) inspeção, revisão analítica e obediência aos princípios fundamentais.
 - e) obediência aos princípios fundamentais e a exatidão aritmética dos dados.
31. (AFRF/98) No exame das demonstrações contábeis de uma entidade, o risco de continuidade normal das atividades desta deve ser objeto de atenção dos auditores independentes. Assinale a opção que não representa indicadores deste tipo de risco
- a) empréstimos e financiamentos de curto prazo.
 - b) índices financeiros adversos de forma contínua.
 - c) incapacidade de devedores na data do vencimento.
 - d) dificuldades de acertos com credores.
 - e) passivo a descoberto.
32. Dentre as alternativas abaixo, aquela que apresenta uma técnica básica de auditoria é:
- a) segregação.
 - b) controle interno.
 - c) interdependência.
 - d) papéis de trabalho.
 - e) investigação minuciosa.
33. Para o CFC, corresponde a exame de registros, documentos e de ativos tangíveis:
- a) observação.
 - b) inspeção.
 - c) investigação.
 - d) cálculo.
 - e) revisão analítica.
34. São tipos de procedimentos de auditoria:
- a) inspeção e observação.
 - b) cálculo e revisão analítica.
 - c) observação e cálculo.
 - d) investigação e exame documental.
 - e) todas as alternativas anteriores.
35. A circularização pode ser utilizada para testar as seguintes áreas:
- a) bancos.
 - b) estoques.
 - c) aplicação financeira.
 - d) empréstimo.
 - e) todas as alternativas anteriores.
36. (AFRF/00) Pedido de confirmação (circularização) no qual o auditor solicita que o destinatário responda apenas se a informação está errada é usualmente denominado na atividade de auditoria independente:
- a) Positivo.
 - b) Em preto.
 - c) Em branco.
 - d) Negativo.
 - e) Com divergência.

37. A Execução é a fase de aplicação dos procedimentos de auditoria. É neste estágio que o auditor realiza seus exames. Os principais procedimentos de auditoria são:

- a) questionamentos; conferência de cálculos; análises; inspeção material e circularização.
- b) questionamentos; confirmação; análises; inspeção material e circularização.
- c) exame documental; conferência de cálculos; entrevistas; inspeção física e circularização.
- d) questionamentos; confirmação; análises; observação; inspeção material e circularização.
- e) Todas as alternativas anteriores estão corretas.

38. Os Controles Internos Contábeis são:

- a) aqueles que estão diretamente relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis. Como exemplo destes controles, temos: segregação de funções, sistemas de autorização e aprovação, etc.
- b) compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como com o cumprimento das políticas da administração.
- c) aqueles que estão diretamente relacionados com aspectos operacionais. Como exemplo destes controles, temos: segregação de funções, sistemas de autorização e aprovação, etc.
- d) A e B estão corretas.
- e) Todas as alternativas anteriores estão incorretas.

39. São os objetivos de Controle Interno:

- a) obtenção de informação adequada; promoção da eficiência operacional; estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração.
- b) proteção de ativos; obtenção de informação adequada; promoção da eficiência operacional; estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração.
- c) proteção de ativos; obtenção de informação adequada; estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração.
- d) A, B e C estão corretas.
- e) Todas as alternativas anteriores estão incorretas.

40. Durante a fase de testes de observância, o auditor constatou algumas imperfeições no ciclo de compras e foi necessário aumentar o nível de risco de detecção. Assim, pode-se afirmar que o auditor deve:

- a) aumentar os testes de controle.
- b) diminuir os testes substantivos.
- c) aumentar os testes substantivos.
- d) diminuir os testes de controle.
- e) manter os testes substantivos.

41. (AFTE - RN - 2004/2005) Em relação às estimativas contábeis, pode-se afirmar que o auditor não deve:

- a) comparar as estimativas contábeis de períodos anteriores com os resultados reais desses períodos.
- b) fazer uso de estimativa independente para isentar-se da responsabilidade de avaliação da estimativa preparada pela administração.
- c) considerar se a revisão e aprovação foram feitas em níveis apropriados da administração da entidade.
- d) levar em conta se foram evidenciadas na documentação de suporte da determinação da estimativa contábil.
- e) testar os cálculos efetuados pela administração da entidade, para avaliar se estão adequados às condições da entidade.

42. (AFTE - RN - 2004/2005) A segregação de funções é um dos procedimentos de atividades de controle para resguardar que as diretrizes da administração sejam seguidas. Indique qual das funções a seguir, estaria atendendo ao procedimento de segregação de funções, no processo de recebimentos de caixa, se acumulada sob responsabilidade do mesmo indivíduo.

- a) Autoridade para aprovar e registrar créditos em contas de clientes.
- b) Autoridade para efetuar fechamentos de caixa.
- c) Ser responsável pelo cálculo da provisão para devedores duvidosos.
- d) Poder efetuar a baixa de créditos considerados incobráveis.
- e) Autoridade para efetuar devoluções de vendas.

43. (AFTE - RN - 2004/2005) Na ausência de disposições específicas para registro de fatos contábeis, pode o Auditor, na avaliação desses fatos, adotar o procedimento de:

- a) acatar as práticas contábeis já consagradas pela Profissão Contábil, sempre formalizadas pelos seus organismos próprios.

- b) não aceitar as práticas contábeis já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.
- a) organismos próprios.
- b) desconsiderar os fatos contábeis, visto não estarem formalizados pelos seus organismos próprios.
- c) aceitar as práticas contábeis já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.
- d) ressaltar as práticas contábeis já consagradas pela Profissão Contábil e formalizadas pelos seus organismos próprios.
44. (AFTE - RN - 2004/2005) O auditor externo, ao auditar entidade que controle outras empresas e que registre seus investimentos pelo método de equivalência patrimonial, tem responsabilidade sobre
- a) as demonstrações contábeis das controladas que serviram de base para cálculo da equivalência patrimonial.
- b) o cálculo das equivalências patrimoniais registradas nos investimentos das entidades controladas.
- c) a apresentação da reserva de reavaliação efetuada nas controladas no Patrimônio Líquido da Controladora.
- d) os pareceres emitidos para as entidades controladas e emitidos por outros auditores independentes.
- e) a apresentação da reavaliação efetuada nas controladas e registrada no Patrimônio Líquido da Controlada.

GABARITO CAPÍTULO 06

01. C	17. B	33. B
02. E	18. C	34. E
03. D	19. D	35. E
04. A	20. A	36. D
05. C	21. A	37. C
06. E	22. D	38. A
07. C	23. E	39. B
08. D	24. E	40. C
09. D	25. D	41. B
10. D	26. D	42. B
11. E	27. E	43. D
12. C	28. C	44. C
13. B	29. F, F, V, V, V	
14. D	30. C	
15. B	31. A	
16. D	32. E	

7 PAPÉIS DE TRABALHO

Em uma auditoria, todas as evidências obtidas pelo auditor devem ser compiladas em papéis de trabalho, que representam o conjunto de documentos obtidos ou preparados pelo auditor, de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a prova do trabalho executado e servem de fundamento dos comentários emitidos.

Os papéis de trabalho representam a documentação das evidências que respaldam as conclusões e opiniões significativas dos auditores, constituindo-se no principal subsídio do relatório. Permitem também que os auditores executem e supervisionem a auditoria, além de possibilitar a revisão de qualidade por parte de outros auditores.

O CFC, através da Resolução n.º 828/98, aprovou a Interpretação Técnica NBC T 11 – IT – 02- Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria objetivando apresentar as regras básicas a respeito da documentação mínima obrigatória a ser gerada no contexto da auditoria das demonstrações contábeis.

Para o CFC:

Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

O auditor deve documentar todas as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando a fundamentar o parecer da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Em síntese, o auditor elabora os papéis de trabalho para registrar todas as descobertas e para comprovar o trabalho efetuado. Ressalte-se que não somente as análises elaboradas, mas qualquer documento obtido pelo auditor que se constitua evidência de um exame realizado também é denominado de papel de trabalho. Assim, pode-se ter como elementos integrantes: fitas de vídeo, CDs, disquetes, fotografias, entre outros.

Em uma auditoria contábil, para elaboração de suas análises, o auditor normalmente utiliza formulários pré-impressos divididos em colunas, conforme figura 08. Contudo em vista da dinâmica utilizada, muitos papéis constantes na pasta de trabalho do auditor é constituída por documentos elaborados pela própria entidade auditada.

- **Precisão:** devem ser elaborados sob um extremo rigor técnico. Não podem conter informações imprecisas e inadequadas;
- **Concisão:** devem ser concisos, de forma que qualquer interessado e conhecedor das normas e procedimentos de auditoria entenda-os sem a necessidade de explicações ou comentários adicionais de quem os elaborou;
- **Objetividade:** devem ser claros e objetivos, de forma que deles se depreenda o objetivo dos exames e até onde o auditor pôde chegar;
- **Limpeza:** devem ser limpos para não prejudicar a sua compreensão.
- **Lógica:** devem ser preparados de maneira racional e lógica com início, meio e fim, na seqüência natural do objetivo a ser atingido;
- **Completeness:** devem conter todas as informações necessárias para fundamentar a emissão da opinião do auditor. Isso quer dizer que devem ser completos por si sós.

As seguintes técnicas devem ser igualmente observadas:

- **Utilização de Lápis:** objetivando facilitar as alterações e as modificações das informações constantes nos papéis de trabalho, quando da elaboração das suas análises, o auditor deve utilizar o lápis. Somente quando da realização da contagem de numerários em espécie ou bens de grande valor, o auditor deve obter uma declaração à caneta dos responsáveis pela guarda desses bens e valores. Atualmente, com a disponibilidade dos recursos de informática, a elaboração manual de papéis de trabalho está cada vez mais restrita.
- **Leiaute:** os títulos e as informações genéricas que identificam o papel de trabalho devem ser colocados na sua parte superior. A descrição dos exames e os cálculos, na parte central. Já as descrição dos exames e comentários, na parte inferior.
- **Verso dos papéis de trabalho:** o auditor deve preferencialmente utilizar o averso das cédulas, objetivando facilitar a sua leitura e arquivamento.

7.1 USO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho, dentre outras, possui as seguintes finalidades:

- a) Apresentar um **registro permanente** dos exames realizados, incluindo: descrição dos dados relativos ao escopo do trabalho, que são devidamente considerados no plano de auditoria; detalhamento dos procedimentos descritos no programa de auditoria; registro da revisão e avaliação do sistema de controle interno; extensão do exame e testes de auditoria realizados sobre os registros e natureza e grau de adequação das informações obtidas.
- b) Demonstrar **os objetivos, escopo e metodologia**, incluindo os critérios de amostragem utilizados.
- c) **Evidenciar o trabalho** realizado que embase as conclusões e comentários significativos.
- d) **Fornecer informações** relevantes com relação ao planejamento de futuras auditorias.
- e) **Servir como evidência** que fundamente o relatório emitido.
- f) Registrar a evidência de reexame da **supervisão do trabalho** realizado.
- g) Fornecer aos supervisores a oportunidade de **avaliar a qualidade** dos membros da equipe quanto à competência técnica em assuntos de auditoria; senso de organização e habilidade em planejar, executar e avaliar o trabalho.

Segundo o CFC, os papéis de trabalho destinam-se a:

- a) ajudar, pela análise dos documentos de auditorias anteriores, ou pelos coligidos quando da contratação de uma primeira auditoria, no planejamento e execução da auditoria;
- b) facilitar a revisão do trabalho de auditoria; e
- c) registrar as evidências do trabalho executado, para fundamentar o parecer do auditor independente.

Os fatores que podem afetar a forma e o conteúdo dos papéis de trabalho em conformidade as normas emitidas pelo CFC são:

- a) natureza do trabalho;
- b) natureza e complexidade da atividade da entidade;
- c) natureza e condição dos sistemas contábeis e de controle interno da entidade;
- d) direção, supervisão e revisão do trabalho executado pela equipe técnica;
- e
- e) metodologia e tecnologia utilizadas no curso dos trabalhos.

7.2 IDENTIFICAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Cada papel de trabalho elaborado deve ser adequadamente identificado. Assim, ele deve conter:

- cabeçalho, contendo identificação dos auditores, identificação do auditado e identificação da área auditada;
- referência para indexação;
- data da realização do trabalho;
- assinatura do responsável pela elaboração;
- assinatura do responsável pela revisão;
- título da área;
- objetivo do papel de trabalho.

7.3 DESCRIÇÃO DAS INFORMAÇÕES DOS PAPÉIS DE TRABALHO

A descrição dos dados nos papéis de trabalho está dividida em dois estágios basicamente. O primeiro consiste na sua compilação. O segundo, no arquivamento, na forma a seguir demonstrada:

a) **Compilação de informações:** que incluem demonstrativos e mapas de movimentação preparados pelos departamentos de contabilidade, financeiro, de pessoal, fiscal e operacionais ou pelo auditor. Por exemplo: Demonstrativo das movimentações; memorandos; confirmações; análises; composições e outros tipos de documentação preparada ou reunida durante o exame.

b) **Arquivamento:** os papéis de trabalho, segundo as informações que contêm, devem ser arquivados em pastas, como segue:

- **Pasta Permanente:** contendo legislação básica, estrutura organizacional, plano de contas, fluxogramas, manual de serviços, bem como outras informações de natureza permanente. Portanto, nessa pasta são arquivados os documentos que são utilizados em diversas auditorias em uma determinada organização.
- **Pasta Corrente:** nessa pasta são arquivados os papéis de trabalho utilizados em uma única auditoria. Nas auditorias recorrentes, eles podem ser usados como fonte de consulta. Como exemplo desses tipos de papéis, tem-se: análises de transações, programas de auditoria, memorandos, questionários de avaliação dos controles internos, balancetes, movimentação de contas, entre outros.

Segundo as normas para a auditoria contábil no Brasil, os papéis de trabalho devem ser arquivados pelo período de cinco anos. Na área governamental, não existe uma regra específica. Todavia, no caso dos Tribunais de Contas, um prazo razoável seria o de três anos após a apreciação e julgamento das contas e, nas auditorias internas governamentais, dois anos após a apresentação dos relatórios aos interessados.

c) **Referenciação:** os papéis de trabalho devem ser devidamente referenciados para fins de arquivamento e organizicidade. Normalmente é utilizado o tipo de referência alfanumérica, sendo as letras para representar o papel principal de cada área e as letras e números para representar os papéis subsidiários.

Assim, pode-se utilizar a seguinte padronização:

- A – Papéis de natureza permanente
- B – Papéis relacionados ao exame de controle interno
- C – Caixa e Bancos – Folha mestra
- C.1 – Subsidiário de Caixa
- C.2 – Subsidiário de bancos
- C.2.1 – Exame do Saldo do banco X
- D – Aplicações Financeiras
- E – Contas a Receber
- F – Estoques
- G – Despesas Antecipadas
- H – Realizável a Longo Prazo
- I – Investimentos
- J – Imobilizado
- K – Diferido

- L – Fornecedores e Contas a Pagar
- M – Empréstimos
- N – Resultado de Exercícios Futuros
- O – Patrimônio Líquido
- P – Resultado
- Q – Eventos Subsequentes

7.4 ORGANIZAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho devem ser organizados de forma a facilitar o manuseio. Seu conjunto pode ser dividido em folhas mestras ou sintéticas, subsidiárias ou analíticas.

As folhas mestras descrevem as contas examinadas por área do balanço na auditoria contábil ou os dados sintéticos a serem examinados na auditoria operacional. Esses papéis são complementados pelas folhas subsidiárias (programas, folhas-suporte, movimentações de conta, análises, conciliações, testes e demonstrativos), que evidenciam todo o exame realizado.

Em síntese, uma parte dos papéis de trabalho, pode ser organizada, contendo os seguintes documentos:

- capa da pasta, contendo identificação do auditor, do auditado, da auditoria, período de realização dos trabalhos e outras informações consideradas importantes;
- índice dos papéis;
- plano de auditoria;
- programa de auditoria;
- controle de tempo dos trabalhos;
- notas do supervisor;
- papéis de trabalho, contendo as evidências por área examinada;
- correspondências emitidas;
- respostas recebidas, devidamente referenciadas com os papéis de trabalho;
- desenvolvimento das recomendações;
- relatório de auditoria devidamente referenciado.

Para evidenciar os trabalhos realizados nos papéis de trabalho os auditores utilizam letras e tiques explicativos.

As letras são utilizadas para destacar exceções encontradas na aplicação dos procedimentos.

Os tiques são sinais particulares que evidenciam os exames feitos ou a fonte de obtenção de informações.

Com exemplo de tiques, têm-se

4 – Soma conferida

W – Conforme papéis de trabalho do ano anterior

⊥ – Conforme razão

4 – Examinada nota fiscal de compra

as letras e os tiques devem ser grafadas em vermelho.

7.5 EXEMPLOS DE PAPÉIS DE TRABALHO

Segundo o CFC, os papéis de trabalho, além de outros, podem incluir:

- a) informações sobre a estrutura organizacional e legal da entidade;
- b) cópias ou excertos de documentos legais, contratos e atas;
- c) informações sobre os setores de atividades, ambiente econômico e legal em que a entidade opera;
- d) evidências do processo de planejamento, incluindo programas de auditoria e quaisquer mudanças nesses programas;
- e) evidências do entendimento, por parte do auditor, do sistema contábil e de controle interno, e sua concordância quanto à sua eficácia e adequação;
- f) evidências de avaliação dos riscos de auditoria;
- g) evidências de avaliação e conclusões do auditor e revisão sobre o trabalho da auditoria interna;
- h) análises de transações, movimentação e saldos de contas;
- i) análises de tendências, coeficientes, quocientes, índices e outros indicadores significativos;
- j) registro da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e seus resultados;
- k) evidências de que o trabalho executado pela equipe técnica foi supervisionado e revisado;
- l) indicação de quem executou e revisou os procedimentos de auditoria e de quando o fez;
- m) detalhes dos procedimentos relativos a demonstrações contábeis auditadas por outro auditor;

- n) cópias de comunicações com outros auditores, peritos, especialistas e terceiros;
- o) cópias de comunicações à administração da entidade, e suas respostas, em relação aos trabalhos, às condições de contratação e às deficiências constatadas, inclusive no controle interno;
- p) cartas de responsabilidade da administração;
- q) conclusões do auditor acerca de aspectos significativos, incluindo o modo como foram resolvidas ou tratadas questões não-usuais; e
- r) cópias das demonstrações contábeis, assinadas pela administração da entidade e pelo contabilista responsável, e do parecer e relatórios do auditor.

7.6 EXERCÍCIOS

01. (Auditor/RS) Por 'PAPÉIS DE TRABALHO' entende-se o conjunto de formulários e documentos que contém as informações e apontamentos coligidos pelo auditor, no decurso do exame, as provas por ele realizadas e, em muitos casos a descrição dessas provas, que constituem o testemunho do trabalho executado e o fundamento da opinião expressa pelo auditor independente. Os 'PAPÉIS DE TRABALHO' são de propriedade:
- a) exclusiva e confidencial do auditor.
 - b) da empresa auditada pois registram dados confidenciais relativos a suas atividades.
 - c) do auditor e da empresa auditada.
 - d) da diretoria da empresa auditada.
 - e) pública.
02. (ICMS/RS) O auditor independente deve conservar em boa guarda toda documentação, correspondência, papéis de trabalho, relatórios e pareceres, relacionados com os serviços realizados pelo prazo de:
- a) 3 anos a partir da data da emissão de seu parecer.
 - b) 3 anos a partir da data da publicação de seu parecer.
 - c) 5 anos a partir da data da emissão de seu parecer.
 - d) 5 anos a partir da data da publicação de seu parecer.
 - e) 3 anos em relação aos pareceres adversos ou com abstenção de opinião e de 5 anos em relação aos pareceres sem ressalva ou com ressalva, contados a partir da data da emissão de seu parecer.
 - f) 5 anos em relação aos pareceres sem ressalva ou com ressalva e de 3 anos em relação aos pareceres adversos ou com abstenção de opinião, contados a partir da data da publicação de seu parecer.
03. (AFRF/96) Assinale a opção que não se relaciona com os papéis de trabalho utilizados pelo auditor no transcorrer dos seus trabalhos:
- a) os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos do auditor.
 - b) os papéis de trabalho, por serem confidenciais, são de propriedade da empresa auditada.
 - c) os papéis de trabalho constituem a evidência do trabalho executado pelo auditor.
 - d) os papéis de trabalho devem ser mantidos em arquivo, por no mínimo 5 anos.
 - e) os papéis de trabalho contém informações e provas coligidas pelo auditor.
04. (AFRF/96) Os papéis de trabalho devem seguir um padrão definido e claro. Com base nesta afirmação, assinale a opção que não se constitui numa regra básica que deve ser observada na elaboração dos papéis de trabalho.
- a) os papéis de trabalho devem ser limpos, claros e evidenciar a obediência às normas de auditoria.
 - b) os papéis de trabalho devem incluir todos os dados pertinentes, inclusive os irrelevantes.
 - c) os papéis de trabalho devem ser limpos, claros e corretos, e ainda sem erros matemáticos.
 - d) os papéis de trabalho devem ser concisos, limpos, claros, sem erros matemáticos e objetivos.
 - e) os papéis de trabalho devem ser limpos, claros, corretos e elaborados de forma sistemática e racional.

05. (UNB) Quanto aos papéis de trabalho, julgue os itens abaixo. (verificar as certas e erradas)

- a) São documentos que fundamentam o trabalho executado pelo auditor, podendo ser por ele elaborados ou pela administração.
- b) Podem simplesmente, ser cópias de documentos com indicação de veracidade.
- c) Existe um modelo a ser seguido, obrigatoriamente pelo auditor e que foi desenvolvido, especificamente, pela empresa de auditoria ou pelo próprio auditor.
- d) Uma auditoria é diferente de outra, como por exemplo, o auditor independente não precisa utilizar papéis de trabalho dada a inexpressiva responsabilidade do auditor quando executa o trabalho por conta própria.
- e) Os papéis de trabalho, por serem de muita importância, devem ficar sob guarda e responsabilidade do auditor.

06. (Auditor/RS) Examine atentamente os itens abaixo e cumpra a instrução dada logo a seguir.

- I – Anotação da comparação dos balanços dos últimos 3 anos para acompanhar a tendência de dados da empresa.
- II – Anotações dos detalhes de inspeções de títulos e obrigações ao portador guardados em cofre de bancos.
- III – Confirmações de saldos (cópias das cartas) referentes a bancos, clientes, advogados, fornecedores, seguradoras, contas mantidas no exterior.
- IV – Cópias de contratos bancários de financiamentos a longo prazo.
- V – Análise da declaração do imposto de renda da pessoa jurídica, para adequação da provisão do imposto de renda.

Assinale a opção que contém os itens que correspondem aos papéis de trabalho do auditor que devem corretamente fazer parte da pasta corrente.

- a) I, IV e V.
- b) I, II e IV.
- c) III, IV e V.
- d) II, III e V.
- e) I, II e III.

07. Assinale a opção que não se relacione com os papéis de trabalho utilizados pelo auditor no transcorrer dos seus trabalhos:

- a) os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos do auditor.
- b) os papéis de trabalho, por serem confidenciais, são propriedade da auditoria.
- c) os papéis de trabalho constituem a evidência do trabalho executado pelo auditor.
- d) os papéis de trabalho devem ser mantidos em arquivo, no mínimo por três anos.
- e) os papéis de trabalho contém informações relevantes, e provas coligidas pelo auditor.

08. Representam, consoante o Conselho Federal de Contabilidade, “o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua”:

- a) papéis.
- b) papéis de trabalho.
- c) documentos de auditoria.
- d) papéis de auditoria.
- e) Todas as alternativas anteriores estão corretas, pois são sinônimas.

9. Quando da elaboração dos papéis de trabalho, o auditor deve considerar as seguintes regras:

- a) precisão; prudência, competência; concisão; objetividade; limpeza; lógica e completos.
- b) precisão; concisão; objetividade; limpeza; lógica e completos.
- c) precisão; competência, relevância; objetividade; limpeza; lógica e completos.
- d) precisão; concisão; oportunidade; objetividade; limpeza; ordem e completos.
- e) Todas as alternativas anteriores estão corretas.

10. (AFPS/2002) Na constatação de omissão de eventos subseqüentes relevantes identificados pelo auditor, nas demonstrações contábeis da empresa auditada, o profissional deve:

- a) elaborar notas explicativas justificando.
- b) ressaltar o parecer ou abster-se de dar opinião.
- c) ajustar as contas com os procedimentos recomendados.
- d) recomendar à empresa que omita os ajustes.
- e) emitir parecer sem ressalva.

11. Consoante o CFC os papéis de trabalho objetivam:
- ajudar no planejamento da auditoria.
 - facilitar a revisão dos trabalhos.
 - registrar as evidências encontradas.
 - apenas as alternativas b e c estão corretas.
 - as alternativas a, b e c estão corretas.
12. Entre outros, os auditores devem registrar em papéis de trabalho, as seguintes informações relativas:
- ao planejamento.
 - a natureza e extensão dos procedimentos.
 - aos resultados obtidos.
 - às conclusões da evidência da auditoria.
 - todas as alternativas anteriores.
13. Não se configura como papéis de trabalho:
- estatuto original da entidade auditada.
 - carta de responsabilidade da administração.
 - análise de transações, movimentação e saldo de contas.
 - cópias das demonstrações contábeis, assinadas pelo administrador.
 - nenhuma das alternativas anteriores.
14. Alguns papéis de trabalho podem ser padronizados. Como exemplo, pode-se citar:
- análise de saldo.
 - movimentação de conta.
 - folha principal.
 - cartas de confirmação.
 - nenhuma das alternativas anteriores.
15. Os seguintes fatores podem afetar a forma e o conteúdo dos papéis de trabalho. Entre outros, pode-se citar:
- natureza do trabalho.
 - natureza e complexidade da atividade.
 - condição dos sistemas contábeis.
 - metodologia e tecnologia utilizada.
 - todas as alternativas anteriores.
16. (TCE-Se/2004) A principal finalidade dos papéis de trabalho de auditoria é:
- suportar com dados a elaboração das demonstrações contábeis da entidade.
 - registrar as evidências obtidas durante a execução dos trabalhos de auditoria.
 - fornecer informações a respeito da integridade do controle interno administrativo ao conselho de administração.
 - oferecer comprovações hábeis ao auditor para a preparação de relatório de exceção.
 - oferecer dados ao auditor que lhe permita elaborar os demonstrativos contábeis.
17. Ao elaborar papéis de trabalho o auditor deve considerar algumas regras básicas, exceto:
- subjetividade.
 - precisão.
 - limpeza.
 - lógica.
 - concisão.
18. Quando elaborados manualmente, os papéis de trabalhos devem ser feitos com a utilização de lápis. Esta afirmação está:
- correta.
 - errada.
 - parcialmente errada.
 - parcialmente certa, pois existem papéis que devem ser elaborados a caneta.
 - Nenhuma das alternativas anteriores.

19. Ao término de uma contagem de caixa o auditor obteve uma declaração por escrito sobre a devolução dos valores contados. Este procedimento é:

- a) inadequado, pois demonstra desconfiança do auditor.
- b) nunca deve ser aplicado.
- c) usual na realização de auditoria em áreas de risco.
- d) fragiliza a relação auditor-auditado.
- e) Nenhuma das alternativas anteriores.

20. Não deve compor a pasta de papéis de trabalho do auditor:

- a) correspondências emitidas.
- b) notas do supervisor.
- c) plano de auditoria.
- d) relatório de auditoria.
- e) cópias dos cheques emitidos pela empresa.

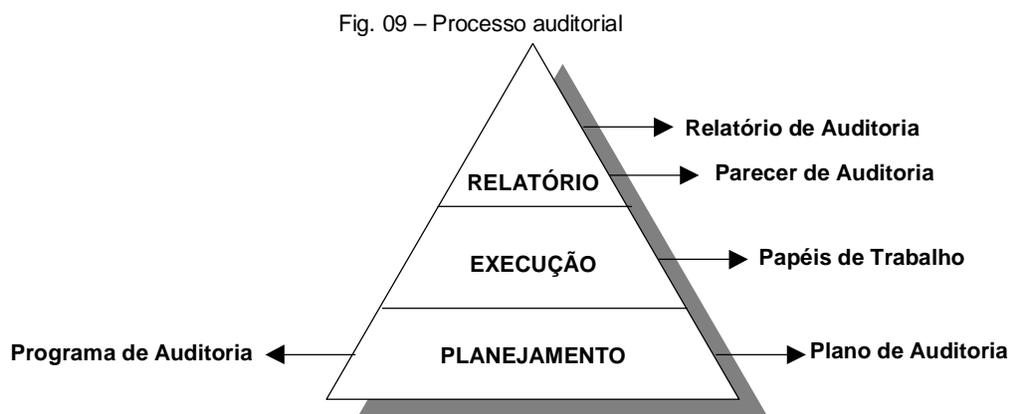
GABARITO CAPÍTULO 7

- 01. A
- 02. C
- 03. B
- 04. B
- 05. F, V, F, F, V
- 06. D
- 07. D
- 08. B
- 09. B
- 10. E
- 11. E
- 12. E
- 13. A
- 14. D
- 15. E
- 16. B
- 17. A
- 18. D
- 19. C
- 20. E

8 RELATÓRIO DE AUDITORIA

Relatório de auditoria é a fase final do processo auditorial e consiste em uma narração ou descrição escrita, ordenada e minuciosa dos fatos que foram constatados, com base em evidência concreta, durante o transcurso dos exames de auditoria operacional. Representa a fase mais significativa do trabalho e se constitui no seu produto final.

A figura a seguir demonstra o processo auditorial e seus principais pontos de controle ou produtos:



O relatório é o instrumento técnico pelo qual o auditor comunica ou apresenta os resultados dos trabalhos realizados, suas conclusões, opiniões, recomendações e as providências necessárias que devem ser tomadas pela administração.

Conforme a OLACEFS (1981, p. 284), tem-se a seguinte definição para o relatório de auditoria:

O relatório de auditoria é o produto final do trabalho do auditor governamental, no qual ele apresenta os seus comentários sobre os achados, suas conclusões e recomendações e, no caso do exame das demonstrações contábeis, o correspondente parecer.

Os resultados dos trabalhos de auditoria podem ser apresentados sob a forma de parecer de auditoria quando da realização de auditorias sobre as demonstrações financeiras ou contábeis, ou sob a forma de relatório amplo, que é muito mais adequado para a auditoria operacional. Logo, tem-se relatório como gênero e parecer de auditoria e relatório de auditoria como espécies.

8.1 PARECER DE AUDITORIA

O parecer de auditoria é a opinião manifestada ou declarada pelo auditor em decorrência de seus exames sobre as demonstrações contábeis. Através dele, o auditor informa aos administradores, sócios, investidores e demais interessados nas informações contábeis, de forma clara e objetiva, se concorda ou não com os fatos divulgados e apresenta as respectivas razões.

O parecer de auditoria deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, representam, adequadamente ou não, consoante as disposições normativas na data do levantamento e para o período; a que correspondam: a posição orçamentária, patrimonial e financeira, o resultado das operações; as mutações do patrimônio líquido, as variações patrimoniais e as origens e aplicações de recursos.

Sempre que o auditor emitir parecer que não seja sem ressalvas, ele deve incluir uma descrição clara de todas as razões fundamentadas dos efeitos possíveis sobre as demonstrações contábeis. Essas informações, devem, preferencialmente, ser apresentadas em parágrafo separado precedendo a opinião ou mesmo negativa, e também incluir referência a uma discussão mais ampla em nota explicativa às demonstrações contábeis.

O auditor deve revisar e avaliar todas as conclusões obtidas, para poder suportar a emissão do seu parecer sobre as demonstrações contábeis.

Essa revisão e avaliação implicam a elaboração de uma opinião conveniente sobre se as demonstrações contábeis:

- representam adequadamente a situação orçamentária, financeira, econômica e patrimonial de uma organização;
- foram elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade;
- foram elaboradas segundo critérios e procedimentos de contabilidade geralmente aceitos no Brasil;
- obedecem às regulamentações normativas e às exigências estatutárias;
- consideram todas as informações julgadas necessárias em todos os assuntos relevantes, que possibilitem a apresentação adequada.

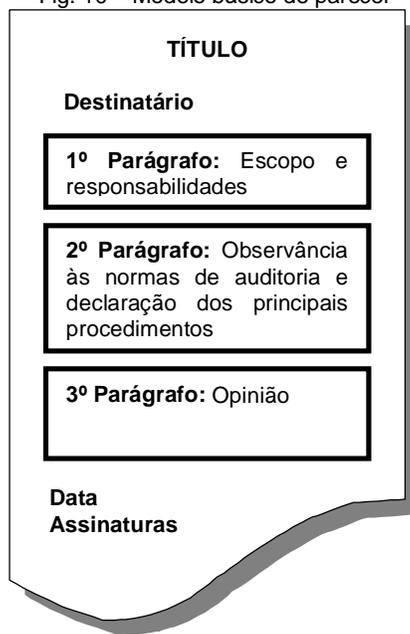
O parecer de auditoria deve expressar de forma prudente e imparcial a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto. Uma opinião sem restrições ou limpa demonstra a concordância do auditor sobre todos os aspectos relevantes divulgados nas mencionadas demonstrações.

Quando for emitida uma opinião parcialmente divergente, divergente ou mesmo não se emitir opinião – denominadas, respectivamente, de opiniões com ressalva, adversa e negativa de opinião, como será explicado – o parecer de auditoria deve declarar, de forma clara e informativa, todas os motivos que levaram o auditor a tomar tal decisão.

O parecer de auditoria, normalmente, segue um determinado padrão no que tange à forma e ao conteúdo, de modo a facilitar o entendimento do leitor interessado. Os elementos básicos que devem ser considerados, segundo as normas de auditoria, são: título; destinatário; identificação das demonstrações contábeis auditadas; referência às normas de auditoria ou praxes seguidas; expressão ou negativa de opinião sobre as demonstrações contábeis; assinatura e a data do relatório.

Em resumo, o parecer de auditoria compõe-se, basicamente, de três parágrafos: o referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores; o relativo à extensão dos trabalhos e o que expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis, conforme demonstrado na figura 09:

Fig. 10 – Modelo básico de parecer



Os componentes do parecer de auditoria são:

- **Título:** um título adequado, como, por exemplo, "Parecer de Auditoria", deve ser usado, de modo a ajudar o leitor a identificar o documento e facilmente distingui-lo dos demais relatórios que normalmente são publicados em conjunto, tais como parecer do Conselho de Administração, Relatório da Diretoria, etc.

- **Destinatário:** o parecer de auditoria deve ser apropriadamente endereçado conforme determinem as circunstâncias do trabalho e as exigências normativas. Ele é normalmente dirigido aos acionistas ou à diretoria da entidade cujas demonstrações contábeis estejam sendo auditadas. Em circunstâncias próprias ou específicas, o parecer pode ser dirigido ao contratante dos serviços.

- **Identificação das demonstrações contábeis auditadas:** o parecer deve descrever as demonstrações contábeis que foram objeto de auditoria, incluindo o nome da entidade e a data ou período abrangido pelas mencionadas demonstrações.

- **Definição de responsabilidade:** o parecer deve evidenciar que as demonstrações contábeis auditadas foram elaboradas sob a responsabilidade da administração. A responsabilidade do auditor é a de expressar um parecer sobre a adequação ou não desse demonstrativos.

- **Referência às normas de auditoria:** o parecer deve mencionar a observância às normas de auditoria na execução dos trabalhos, citando aquelas emanadas de organismos internacionais ou estabelecidas no país. Isso é necessário para que o leitor tenha certeza de que a auditoria foi executada em conformidade com padrões técnicos estabelecidos. Os procedimentos utilizados também devem ser descritos de forma sucinta.

- **Expressão ou negativa de parecer sobre as demonstrações contábeis:** O parecer de auditoria deve mencionar claramente a opinião do auditor sobre a situação orçamentária, patrimonial e financeira da entidade, o resultado de suas operações, as mutações no patrimônio líquido, as variações patrimoniais e as origens e aplicações de recursos, ou mesmo a negativa de opinião.

- **Assinatura:** o parecer de auditoria deve ser assinado em nome da organização que realizou a auditoria, em nome do auditor, ou em ambos, conforme for o caso. Na realização da auditoria contábil, o parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos com a indicação do seu número de registro no Conselho

Regional de Contabilidade. Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e número no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar do parecer.

- **Data do relatório:** o parecer de auditoria deve ser datado. Essa data informa ao leitor que o auditor considerou o efeito, sobre as demonstrações contábeis e sobre a sua opinião, de eventos, dos quais ele teve conhecimento, que tenham ocorrido até aquela data. A **data do parecer** deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade.

Pode-se concluir, portanto, que o parecer de auditoria é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião ou não, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas e se elas foram elaboradas de acordo com práticas contábeis adotadas no Brasil. Como o auditor assume, ao emitir seu parecer, responsabilidade técnico-profissional perante o público, é fundamental que tal documento obedeça às características Intrínsecas e extrínsecas estabelecidas em normas próprias.

8.1.1 TIPOS DE PARECER DE AUDITORIA

O parecer de auditoria é classificado segundo a natureza da opinião que apresenta em: sem ressalvas; com ressalvas com restrições ou adverso e com negativa ou abstenção de opinião.

- **Parecer sem Ressalva**

O parecer sem ressalva ou "limpo" indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e com as demais disposições contábeis e legais pertinentes, em todos os seus aspectos relevantes. Na hipótese de não observância das disposições normativas, a emissão de um parecer sem ressalva está condicionada à avaliação dos efeitos pelo auditor e se as divulgações cabíveis foram feitas nas demonstrações contábeis e notas explicativas.

O auditor pode não emitir um parecer sem ressalvas, quando existirem quaisquer das circunstâncias seguintes, as quais, na opinião do auditor, tenham efeitos que sejam relevantes e possam impactar significativamente as demonstrações contábeis:

- a) há limitação na amplitude do seu trabalho, ou seja, há elementos significativos que não puderam ser auditados;

b) há discordância com a administração a respeito das demonstrações contábeis;

c) há incerteza significativa não divulgada, que afeta as demonstrações contábeis e cuja solução depende de eventos futuros.

As circunstâncias descritas nas alíneas (a) acima podem conduzir a opinião com ressalvas ou negativa de opinião. A circunstância descrita em (b) pode conduzir a uma opinião com ressalva ou adversa. Já a descrita em (c) ocasiona uma opinião com ressalva ou limpa. Neste último caso, com a inclusão do parágrafo de ênfase, se a incerteza for corretamente divulgada em notas explicativas.

O parecer sem ressalva deve obedecer ao seguinte modelo:

PARECER
Destinatário
(Parágrafo do escopo)

Examinamos os balanços patrimoniais da Companhia Vou Passar, levantados em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(Parágrafo das normas e procedimentos)

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria, e compreendem: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgadas; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(Parágrafo da opinião)

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia Vou Passar em 31 de dezembro de 20X1 e de 20X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com práticas contábeis adotadas no Brasil⁹.

Local e data
Assinatura
Nome do auditor – responsável técnico
N. de registro no CRC
Nome da empresa de auditoria
N. de registro no CRC

Vale mencionar que esse modelo, *mutatis mutandis, servatis servandis*¹⁰, pode ser aplicado também à auditoria contábil realizada na área governamental.

⁹ Consoante a Resolução n.º 953/03 do CFC, a expressão “com os Princípios Fundamentais de Contabilidade” prevista no modelo de parecer referido no item 11.3.2.3 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e, no que for aplicável, na NBC T 11 – IT – 05 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis, foi substituída por “práticas contábeis adotadas no Brasil”, nos parágrafos de opinião dos Pareceres e Relatórios emitidos pelos Auditores Independentes, enquanto permanecerem evoluindo os trabalhos de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e as Normas Internacionais. Entende-se por práticas contábeis os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e legislações pertinentes.

¹⁰ Mudando o que deve ser mudado, preservando o que deve ser preservado.

- **Parecer com Ressalva**

O parecer com ressalva é apresentado, quando o auditor conclui que as discordâncias ou restrições no escopo de um trabalho não é relevante ao ponto de determinar a emissão de um parecer adverso ou de uma negativa de opinião. Em outras palavras, é expresso quando o auditor avalia que não pode emitir parecer sem ressalvas, mas que o efeito da discordância ou da restrição de amplitude não é tão significativa, que requeira um parecer adverso, ou mesmo negativa de opinião.

O parecer com ressalva deve obedecer basicamente ao modelo do parecer limpo com a inclusão dos parágrafos das ressalvas e com a utilização das expressões "exceto por", "exceto quanto" ou "com exceção de" no parágrafo da opinião, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. A utilização da expressão "sujeito a" é considerada adequada apenas nos casos em que exista incerteza quanto ao resultado final de assunto pendente de definição.

O Parecer com Ressalva deve obedecer ao seguinte modelo:

PARECER

Destinatário

(Parágrafo do escopo)

Examinamos os balanços patrimoniais da Companhia Vou Passar, levantados em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(Parágrafo das normas e procedimentos)

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria, e compreendem: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgadas; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(Parágrafo da ressalva)

(3) De acordo com suas instruções, não solicitamos a nenhum cliente que confirmasse seus saldos relativos ao contas a receber. Como consequência, ficamos impossibilitados de avaliar a adequação do saldo de Duplicatas a Receber no montante de \$200.000,00, que representa 5% do total do Patrimônio Líquido da Companhia e 10% do seu resultado.

(Parágrafo da opinião)

Em nossa opinião, exceto quanto ao fato mencionado no parágrafo anterior, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia Vou Passar em 31 de dezembro de 20X1 e de 20X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com práticas contábeis adotadas no Brasil.

Local e data
Assinatura
Nome do auditor – responsável técnico
N. de registro no CRC
Nome da empresa de auditoria
N. de registro no CRC

- **Parecer Adverso**

O parecer adverso é emitido, quando o auditor realiza seus exames, mas discorda completamente das demonstrações contábeis apresentadas. Ou seja, o auditor deve emitir esse tipo de parecer quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva. Nesse caso, o auditor emite opinião de que as demonstrações não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, e/ou o resultado das operações, e/ou as mutações do patrimônio líquido, e/ou as origens e aplicações dos recursos da entidade, nas datas e períodos indicados.

Quando o auditor emitir um parecer adverso, deve explicitar todas as razões e justificativas necessárias nos parágrafos intermediários, entre o escopo e a opinião.

O parecer adverso deve obedecer ao seguinte modelo:

PARECER
Destinatário
(Parágrafo do escopo)

Examinamos os balanços patrimoniais da Companhia Vou Passar, levantados em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(Parágrafo das normas e procedimentos)

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria, e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgadas; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração de entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(Parágrafo das ressalvas)

3. No exercício de 20X1, a Companhia deixou de contabilizar depreciações do Ativo Imobilizado no montante aproximado de \$400.000,00, ocasionando uma superavaliação no resultado do exercício de 60%.

4. No exercício de 20X0, a Companhia deixou de contabilizar pelo Princípio da Competência o valor de \$450.000,00, relativos a juros sobre empréstimos, que foram reconhecidos neste exercício. Os juros devidos no exercício de 20X1, no valor de \$850.000,00, não foram contabilizados pela Companhia. Tais fatos também acarretaram superavaliação de 40% no resultado do exercício.

5. A Companhia não procedeu à contabilização da amortização do ativo diferido, que, se calculada à taxa mínima permitida pela legislação do Imposto de Renda relativo ao exercício de 20X1, seria de \$200.000,00, ocasionando uma superavaliação de 20% no resultado do exercício.

6. As atividades industriais não estão proporcionando resultados suficientes para a cobertura dos custos e despesas incorridas, principalmente dos encargos financeiros, e para a amortização do ativo diferido.

(Parágrafo da opinião)

Em nossa opinião, em face dos fatos mencionados nos parágrafos 3 a 6, as demonstrações contábeis acima referidas não representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia Vou Passar em 31 de dezembro de 20X1 e de 20X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com práticas contábeis adotadas no Brasil.

Local e data
Assinatura
Nome do auditor – responsável técnico
N. de registro no CRC
Nome da empresa de auditoria
N. de registro no CRC

- **Parecer com Negativa ou Abstenção de Opinião**

O parecer com negativa ou abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido evidência adequada para fundamentá-la ou em face de uma restrição significativa. Todavia, essa negativa não elimina a responsabilidade do auditor de informar qualquer fato significativo que possa influenciar a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis.

O parecer com negativa ou abstenção de opinião deve obedecer ao seguinte modelo:

PARECER
Destinatário
(Parágrafo do escopo)

Fomos contratados para examinar os balanços patrimoniais da Companhia Vou Passar, levantados em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(Parágrafo das normas e procedimentos)

(2) Excetuando o fato mencionado no próximo parágrafo, nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgadas; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como de apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(Parágrafo da ressalva)

De acordo com instruções recebidas da administração da Companhia Vou Passar, não estivemos presentes à contagem física dos estoques realizada em 31 de dezembro de 20X1. Bem como não foi possível a adoção de procedimentos alternativos de modo a possibilitar a verificação da existência desse ativo naquela data. Como consequência, não podemos expressar qualquer opinião com respeito a esse inventário, que monta a \$1.500.000,00, representando 90% do total do Ativo da Companhia.

(Parágrafo da opinião)

Em virtude de o saldo dos estoques de 31 de dezembro de 20X1 ter importância substancial na determinação da posição patrimonial e financeira e do resultado das operações da Companhia Vou Passar, não podemos expressar opinião sobre suas demonstrações financeiras tomadas em conjunto.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor- responsável técnico

N. de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

N. de registro no CRC

• Parecer com Parágrafo de Ênfase

O parecer com parágrafo de ênfase é emitido quando ocorre uma incerteza relevante, cujo desfecho poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, mas foi devidamente divulgada nas notas explicativas. Se o auditor concluir que a matéria envolvendo incerteza relevante não está adequadamente divulgada, o seu parecer deve conter ressalva ou opinião adversa.

O parecer com parágrafo de ênfase deve obedecer ao seguinte modelo:

PARECER

Destinatário

(Parágrafo do escopo)

Examinamos os balanços patrimoniais da Companhia Vou Passar, levantados em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração, Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(Parágrafo das normas e procedimentos)

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria, e compreendem: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgadas; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(Parágrafo da opinião)

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia Vou Passar em 31 de dezembro de 20X1 e de 20X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes os exercícios findos naquelas datas, de acordo com práticas contábeis adotadas no Brasil.

(Parágrafo de ênfase)

A Companhia está em fase de reorganização, procedendo a uma ampla visão dos seus procedimentos de controle interno. Os efeitos decorrentes, embora esperados, não puderam, até o momento, ser quantificados. Nossa opinião está, portanto, sujeita aos efeitos desses ajustes.

Local e data
Assinatura
Nome do auditor – responsável técnico
N. de registro no CRC
Nome da empresa de auditoria
N. de registro no CRC

Como resumo dessa importante fase do processo auditorial, pode-se afirmar que o parecer de auditoria é a etapa em que são apresentados os resultados dos trabalhos realizados pelo auditor.

Os tipos de parecer emitidos pelo auditor são:

- **Parecer Limpo:** emitido quando o auditor concorda com a situação apresentada.
- **Parecer com Ressalva:** emitido quando o auditor identifica situações que comprometem a emissão de uma opinião limpa.
- **Parecer Adverso:** quando o auditor identifica situações que comprometem a adequação das demonstrações contábeis e discorda da posição adotada pela administração.
- **Negativa ou Abstenção de Opinião:** o auditor não emite opinião quando, por qualquer motivo, não puder realizar seus exames, ou seja, identificar uma limitação significativa à realização de seu trabalho.

8.2 RELATÓRIO DE AUDITORIA

O **relatório de auditoria** pode ser conceituado como a exposição fundamentada de comentários de forma conclusiva, no qual são descritos os fatos de maior importância – denominados constatações, achados, observações, revelações ou pontos de auditoria – constatados durante o curso normal dos trabalhos e sugeridas as soluções. Tais sugestões deverão ser construtivas, visando o aprimoramento dos controles internos, redução dos custos e desperdícios, aumento da economia, da eficiência e da eficácia na utilização dos recursos, melhoramento das práticas contábeis e administrativas e até mesmo uma forma mais adequada de gerir a entidade auditada.

O relatório de auditoria possui uma importância significativa para os responsáveis pela entidade auditada, assim como para o pessoal cujas atividades das áreas envolvidas são nele abordadas e discutidas, visto que podem utilizá-lo como base para tomada de decisões. Esse relatório ajuda os leitores e interessados a avaliar as operações ocorridas no período examinado.

Como o relatório apresenta o resultado do trabalho de auditoria, se as observações e recomendações não forem apresentadas de forma clara e precisa, o trabalho não terá muita utilidade. O relatório se constitui também o principal instrumento para a avaliação do trabalho realizado. O profissional pode ser de fato um bom auditor, trabalhar com bastante afinco, elaborar bons papéis de trabalho, mas ele certamente será avaliado pela qualidade do relatório que emitir.

8.3 TÉCNICA DE ELABORAÇÃO DE RELATÓRIOS

Para ter facilidade no momento da confecção do relatório de auditoria, e garantir sua qualidade, o auditor deve, basicamente, obedecer às normas e utilizar de forma rigorosa as técnicas de auditoria. Principalmente no que se refere à elaboração de programas e à adequada aplicação dos procedimentos e, conseqüentemente, à preparação de papéis de trabalho criteriosos, de acordo com as padronizações estabelecidas e que demonstrem a correta obtenção de evidências ou provas.

O relatório de auditoria deve ser elaborado de forma a facilitar a sua leitura e compreensão. Quando da sua confecção, alguns requisitos técnicos devem ser observados.

A capa do relatório deve ter um “leiaute” discreto, indicando de forma clara e objetiva a natureza do trabalho realizado, assim como o nome da entidade auditada e, de forma

discreta, o nome do órgão que realiza a auditoria, além do período examinado. O objetivo da auditoria também deve ser especificado.

O conteúdo do relatório deve ser dividido nas seguintes partes:

a) **Índice:** tem como objetivo facilitar a identificação dos pontos abordados e deverá incluir o título do item ou ponto e a página na qual ele está contido.

b) **Sumário Executivo:** breve descrição dos principais pontos contidos no relatório, de modo a despertar a atenção do leitor.

c) **Informações:** deve conter os seguintes dados: a) Nome da entidade; b) vinculação; c) exercício ou período auditado; d) número do processo sob exame; e) nome e endereço do gestor; f) objetivo da entidade e g) outros dados julgados necessários pelo auditor nas circunstâncias.

d) **Introdução e Objetivo do Trabalho:** deverá abordar os aspectos introdutórios como: número do expediente que autoriza a auditoria, normas aplicadas e, principalmente, o objetivo do exame.

e) **Alcance, Fontes de Critério e Procedimentos:** o alcance corresponde à amplitude ou escopo do exame, ou seja, o seu grau de abrangência, apresentando inclusive os empecilhos, ou seja, fatores que limitaram o trabalho da auditoria, a exemplo da não-apresentação de informações; atraso nos registros; ausência ou deficiências significativas de controle; entre outros.

As fontes de critério correspondem a leis, atos, decretos, regulamentos, princípios e normas da administração pública, princípios fundamentais de contabilidade, boas práticas administrativas, entre outros, que forneceram os parâmetros que serviram de base para os exames.

Os principais procedimentos que normalmente são utilizados podem ser assim resumidos: confirmação com terceiros (circularização), inspeções físicas, exame documental, conferência de cálculos, observação, entrevistas, entre outros.

Nesse item, devem ser descritas todas as áreas que foram objeto de exame por parte do auditor.

f) **Resultado da Auditoria:** esse tópico é destinado a abordar os pontos significativos negativos ou não, que foram detectados quando da execução e que são chamados de

constatações, achados ou observações de auditoria, devendo ser ordenados preferencialmente por grau decrescente de importância do assunto abordado. Na sua elaboração, o auditor deve estar seguro de que obteve todas as evidências necessárias para apoiar os achados de auditoria. Deve também considerar a opinião do auditado.

O ponto deve ser redigido de forma clara e objetiva e ter um encaminhamento lógico. Com a finalidade de facilitar o entendimento do assunto relatado, o auditor deve atentar para o aspecto estrutural na elaboração do relatório. Cada ponto deve conter, em tese, três parágrafos, como segue: a) procedimento em vigor ou situação constatada; b) influências ou conseqüências e c) sugestões, se aplicáveis.

Ao redigir cada ponto, o auditor deve sempre procurar utilizar períodos curtos e diretos, pois é mais fácil alcançar o entendimento do leitor, usando esse tipo de tese.

g) **Conclusão:** corresponde ao desfecho do trabalho, quando o auditor emitirá, de forma resumida, seus comentários finais sobre os aspectos operacionais.

8.4 REQUISITOS PARA ELABORAÇÃO DE RELATÓRIOS

Os principais requisitos para a apresentação de um relatório de qualidade são:

a) **Importância do Conteúdo:** o relatório de auditoria só deve conter os fatos julgados importantes pelo auditor, de modo que possam merecer atenção dos seus destinatários. Nessa análise de importância, o auditor deve considerar a relevância da informação para o interessado; o volume de gasto envolvido; a repercussão externa; a contribuição para melhoria da economia, eficiência e eficácia; a frequência das ocorrências e a prática recorrente já identificada em outras auditorias.

b) **Utilidade e Oportunidade:** a efetividade do relatório de auditoria somente será alcançada, se ele for útil para o interessado no que se refere à aplicabilidade das recomendações propostas e se for apresentado de maneira tempestiva, possibilitando a adoção de medidas corretivas por parte da gerência. Um relatório de auditoria cuidadosamente preparado pode conter informações de grande valia. Contudo, não será efetivo, se não for apresentado oportunamente. O relatório deve ser apresentado nas datas programadas ou determinadas, de modo a tornar as informações disponíveis para uso e para que ele tenha eficácia.

Os achados de auditoria que envolverem aspectos relacionados a gastos desnecessários ou indevidos, desperdícios de recurso, práticas ineficientes, ineficazes,

antieconômicas, transações ilegais deverão ser comunicados imediatamente, até mesmo antes da conclusão do relatório final. É o que se denomina de relatório parcial, de modo a possibilitar a adoção de medidas corretivas oportunamente.

c) **Cuidado e Adequação das Provas:** na confecção do relatório, o auditor deve ser imparcial, profissional, justo e seguro, transmitindo, assim, confiabilidade na matéria apresentada. Para tal, faz-se necessário que os achados estejam claramente identificados e comprovados com evidência objetiva suficiente. O auditor não deve olvidar que erros podem gerar dúvidas sobre a adequação das informações apresentadas em todo o relatório.

Todos os achados, conclusões e recomendações apresentados pelo auditor no relatório de auditoria devem estar adequadamente suportados por evidências objetivas constantes nos papéis de trabalho, de modo a garantir a exatidão e razoabilidade das informações. Para isso, faz-se necessária a referência de todas as informações contidas no relatório com os respectivos papéis de trabalho.

d) **Convencimento:** cada achado deve ter em si a capacidade de persuadir o leitor de sua importância. Portanto, devem ser elaborados de modo convincente. Devem ser evitadas expressões do tipo “parece” e “os testes levam a crer”, pois elas demonstram que o auditor não conseguiu obter a devida evidência para sustentar a sua opinião.

Os achados de auditoria devem ser apresentados de maneira convincente e o auditor precisa estar seguro do que é informado, pois a responsabilidade da prova está no auditor e não na entidade auditada.

e) **Objetividade:** cada achado de auditoria tem de ser redigido com informações suficientes, devendo o auditor resguardar-se contra a tendência de exageros ou ênfases desnecessárias, evitando assim interpretações distorcidas por parte do leitor, ou induzi-lo a conclusões não-adequadas. A linguagem direta e objetiva, sempre que possível, deve ser usada.

O relatório de auditoria deve apresentar os achados de maneira clara e objetiva, permitindo ao interessado uma visão adequada do fato ocorrido.

f) **Conteúdo:** o relatório de auditoria deve possuir um conteúdo adequado, incluindo: declaração da natureza do exame; relação dos achados com o tamanho e natureza das atividades ou entidades auditadas; descrição correta dos achados e ênfase dos aspectos deficientes e satisfatórios.

g) **Clareza e Simplicidade:** partindo-se do pressuposto de que nem todos os leitores possuem conhecimentos técnicos detalhados sobre os assuntos abordados no relatório, o auditor precisa ser claro e simples na apresentação de suas conclusões. As abreviaturas e termos técnicos desconhecidos ou pouco usados devem ser definidos e explicados. Deve-se evitar linguagem rebuscada, expressões “floreadas” e “chavões”.

Quanto mais claro e simples for o relatório, maior será a probabilidade da sua efetividade. Sempre que possível, devem-se adotar os efeitos visuais.

h) **Inteireza e Concisão:** cada ponto redigido deve ser completo por si só, porém conciso, ou seja, excessos de detalhes desnecessários que possam desviar a atenção do leitor do assunto principal devem ser evitados.

i) **Tom Construtivo:** o auditor deve ter em mente que seu objetivo é obter reações favoráveis aos achados e recomendações. Logo, o auditor tem de enfatizar os aspectos positivos.

j) **Empatia:** o auditor precisa se colocar na posição do auditado, refletindo sobre o quê e como deverá ser relatado.

k) **Efeitos Visuais:** a utilização de gráficos, mapas e fotografias é recomendada, pois facilita o processo de compreensão por parte do leitor. Contudo, exageros devem ser evitados.

l) **Apresentação:** as regras gramaticais e as técnicas de redação devem ser observadas com rigor.

8.5 REGRAS GERAIS PARA ELABORAÇÃO DE RELATÓRIOS

Quando da elaboração de um relatório de auditoria, o auditor deve ter em mente que ele deve ser bem redigido, completo por si só, claro e de fácil entendimento. Assim, necessária se faz a observância de algumas regras fundamentais, a saber:

- redação na linguagem corrente, sem erros gramaticais;
- evitar uso de terminologia especializada. Se necessário uso, ela deve ser adequadamente explicada;
- não redigir em Caixa Alta;
- não misturar minúsculas com MAIÚSCULAS;
- respeitar o emprego de maiúsculas;
- padronizar letra. Nem muito grande, nem muito pequena;

- redigir o ponto em três partes básicas: introdução, desenvolvimento e conclusão;
- utilizar língua culta;
- utilizar a boa expressão: clareza, concisão, correção e elegância;
- utilizar frases curtas;
- utilizar linguagem direta;
- evitar gírias, chavões e lugares-comuns;
- evitar a linguagem coloquial;
- evitar termos rebuscados ou difíceis;
- evitar linguagem metafórica;
- evitar períodos longos;
- não fugir da constatação;
- evitar idéias primárias ou infantis;
- não dizer o óbvio;
- selecionar os achados por hierarquia;
- explorar o recurso dos exemplos;
- valorar os achados;
- sempre que possível, o ponto de auditoria deve conter três ou quatro parágrafos;
- utilizar uma idéia básica por parágrafo;
- evitar o parágrafo da contradição;
- manter conexão entre os parágrafos;
- distribuir harmoniosamente o número de linhas por parágrafos (4 a 6);
- evitar o uso da maledicência;
- não filosofar inutilmente;
- não repetir seguidamente as palavras;
- evitar os circunlóquios desnecessários;
- conferir todas as informações;
- conferir soma;
- referenciar os achados com os papéis de trabalho;
- evitar parágrafos longos;
- utilizar linguagem direta;
- somente incluir informação pertinente;
- considerar o conteúdo dos atributos de um achado;
- somente emitir relatório após a sua discussão com o auditado e a sua completa revisão.

8.6 CONSTATAÇÃO OU ACHADO DE AUDITORIA

No transcurso dos seus exames, o auditor pode identificar pontos negativos ou positivos que mereçam ser reportados à alta administração. Esses pontos são denominados, como visto, constatações, observações ou achados em auditoria. A constatação ocorre quando uma determinada condição não está em sintonia ou em conformidade com um determinado critério. A condição é a situação encontrada pelo auditor, é o fato ocorrido. Já o critério é a situação ideal, esperada, ou, em outras palavras, a situação que deveria ocorrer. A figura abaixo demonstra com propriedade o processo de identificação de um achado:

Normalmente, os achados negativos de auditoria se referem a assuntos, tais como:

- Práticas antieconômicas;
- Ineficácia;
- Ineficiência;
- Desperdícios;
- Uso indevido;
- Gastos inadequados;
- Descumprimento de leis e outras normas.

Não se pode olvidar que somente os achados significativos devem ser considerados pelo auditor, quando da elaboração do relatório de auditoria.

8.7 DESENVOLVIMENTO DE UM ACHADO

O auditor, ao desenvolver um achado de auditoria, deverá, necessariamente, ter analisado os seguintes atributos:

a) **Condição:** é a verificação do fato ocorrido. É a situação existente, determinada e documentada durante a auditoria. A condição está diretamente relacionada com o grau em que os critérios de auditoria estão sendo obedecidos. Assim, pode-se ter as seguintes formas de condição:

- os critérios foram obedecidos satisfatoriamente;
- os critérios não foram obedecidos;
- os critérios foram obedecidos parcialmente.

Em suma, a condição representa o que é, o que está acontecendo.

b) **Critério:** descrição da situação ideal com base em normas de controle interno, legislação aplicável, princípios fundamentais, boas práticas administrativas, metas e objetivos especificados, padrões de economia, de eficiência, de eficácia, entre outros. Representa o parâmetro com o qual o auditor mede a condição. Corresponde às metas, aos objetivos da atividade ou entidade auditada, bem como às normas relacionadas com o alcance dessas metas e objetivos. Tem-se as seguintes fontes de critério:

- disposições escritas: leis, normas procedimentais, regulamentos, manuais, instruções, etc.;
- senso comum;
- experiência do auditor;
- opiniões independentes de especialistas;
- práticas usuais.

Em suma, o critério representa o que deveria ser.

c) **Causas:** identificações das razões fundamentais que levaram à ocorrência dos fatos. Representam os motivos pelos quais ocorreu um desempenho inadequado ou não. Da correta identificação das causas depende a correta elaboração de recomendações de forma construtiva. Vale mencionar que somente a informação de que o achado ocorreu porque as normas não foram observadas, normalmente não convence o interessado na auditoria. As causas típicas apresentadas pela doutrina auditorial, são as seguintes:

- falta de segregação de função;
- falta de rodízio de empregados;
- desconhecimento inconsciente;
- tempo insuficiente para realização das tarefas;
- falta de capacitação;
- falta de comunicação;
- falta de conhecimento dos requisitos;
- negligência ou descuido;
- normas inadequadas, inexistentes, obsoletas ou impraticáveis;
- desobediência consciente das normas;
- falta de recursos humanos, materiais ou financeiros;
- falta de honestidade;
- inadvertência do problema;

- falta de esforços e interesses suficientes;
- falta de supervisão adequada;
- falta de vontade para mudança;
- organização defeituosa;
- falta de delegação de autoridade;
- auditoria interna deficiente.

d) **Conseqüências:** identificações detalhadas dos efeitos provocados pelo fato ocorrido. São os fatos que demonstram a necessidade de ações corretivas em resposta aos problemas identificados. Sempre que possível, o relatório de auditoria deve expressar a conseqüência quantificada em valores monetários ou em outra unidade de medida. As conseqüências mais típicas, conforme a OLACEFS, são:

- uso antieconômico ou ineficiente dos recursos humanos, materiais ou financeiros;
- perdas potenciais de receitas;
- violação de disposições legais;
- ineficácia dos trabalhos;
- gastos indevidos;
- relatórios sem utilidade, pouco significativos ou imprecisos;
- controle inadequado dos recursos ou atividades;
- insegurança na adequação dos trabalhos;
- desmoralização do pessoal.

Em suma, a conseqüência representa a diferença entre o que é e o que deveria ser.

e) **Opinião da Entidade:** relato da posição da organização auditada diante da condição encontrada.

f) **Conclusão:** é o posicionamento do auditor após a confrontação da posição encontrada, dos critérios, causas, conseqüências e após a opinião da entidade.

g) **Recomendação:** Sugestões propostas pelo auditor para a regularização da situação encontrada, se aplicável.

8.8 ACOMPANHAMENTO DE AUDITORIA

Após a discussão dos achados e da entrega do relatório de auditoria, o auditor deve acompanhar a aceitação de suas recomendações, de modo a garantir a eficácia do seu trabalho. A fase do acompanhamento normalmente é realizada no transcurso da auditoria subsequente, na fase do planejamento, e consiste na ação proativa do auditor, objetivando contribuir para o aprimoramento das operações do auditado.

Não existe na doutrina auditorial a descrição dos procedimentos que devem ser adotados no transcurso dessa fase. Contudo, prevalecem todos os requisitos e atributos que o auditor deve seguir, quando da realização dos seus exames.

8.9 EXERCÍCIOS

01. (AFTN/1996/ESAF) O auditor , ao expressar sua opinião (emitindo um parecer) assume responsabilidades inclusive de ordem pública. Com base nesta afirmação, indique o item abaixo que não é essencial para o parecer:
- a) indicação das demonstrações contábeis examinadas e períodos pertinentes.
 - b) data do parecer, correspondente ao dia da conclusão dos trabalhos da empresa.
 - c) data do parecer, correspondente ao dia efetivo de sua emissão e assinatura.
 - d) assinatura do auditor número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.
 - e) destinatários, que podem ser acionistas, conselheiros de administração ou diretores.
02. (AFTN/1996/ESAF) O Parecer dos Auditores Independentes classifica-se segundo a natureza da opinião que contém, em:
- a) parecer sem ressalva, com ressalva, exceto quanto e adverso.
 - b) parecer sem ressalva, com ressalva, com abstenção de opinião e adverso.
 - c) parecer com abstenção de opinião, limpo, com ressalva e sem ressalva.
 - d) parecer sujeito a, exceto por, exceto quanto e parecer contrário.
 - e) parecer negativo, positivo, limpo e parecer contrário.
03. O parecer de auditoria adequado para certificar o exame de uma demonstração financeira, onde o auditor tenha efetuado seu exame em base de testes e tenha encontrado erros imateriais, será do tipo:
- a) com negativa de opinião.
 - b) sem ressalva.
 - c) com ressalva
 - d) adverso
 - e) parcial
04. Quando o efeito do erro ou impropriedade é tal que prejudica substancialmente a apropriada interpretação da posição financeira ou resultado das operações, o auditor deverá emitir um parecer do tipo:
- a) Limpo ou com Ressalva.
 - b) Negativa de Opinião.
 - c) Exceto Por
 - d) Adverso
 - e) Parcial
05. (UNB) Apresentamos, a seguir algumas colocações sobre os seguintes temas: Papéis de Trabalho, Parecer dos Auditores, Demonstrações Financeiras e Controles Internos. Indique se elas estão certas ou erradas.
- 1 – Os papéis de trabalho dos auditores representam a coleta das informações necessárias. Essas informações devem ser as mais completas, para evitar que a conclusão ou opinião seja falha, parcial, incompleta. A guarda desses papéis e a responsabilidade pelas informações são exigidas por um prazo de cinco anos.

- 2 – O parecer do auditor independente deve ser datado, visando informar ao leitor que o auditor considerou o efeito sobre as demonstrações financeiras e sobre seu parecer, de eventos ou transações da entidade dos quais tomou conhecimento. Assim sendo, a data melhor para emissão do parecer, é a mesma data em que se encerraram as demonstrações financeiras.
- 3 – É de responsabilidade das empresas, a cada exercício social, a elaboração das peças contábeis, que, de acordo com a Lei das S.A., são as seguintes: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados, Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras e Parecer dos Auditores Independentes.
- 4 – Dentro do sistema de controle interno de uma organização, a segregação de funções é um ponto forte de controle interno, onde, aplicável, vai permitir à organização segurança aos controles e salvaguarda dos bens patrimoniais, pois permite que o trabalho executado por um seja conferido e aprovado por outro.
- 5 – A manutenção de uma Auditoria Interna nas organizações tem como finalidade a realização de trabalhos solicitados pela alta administração, não tendo nenhuma ligação com sistema de controle interno, pois os trabalhos por ela executados não têm outro objetivo se não o de satisfazer a exigência dos administradores.
06. (BACEN) O parecer do auditor independente classifica-se, segundo a natureza da opinião que contém, em parecer (verificar as afirmativas corretas e as falsas)
- 1 – sem ressalva
 2 – enfático
 3 – analítico
 4 – adverso
 5 – com abstenção de opinião
07. Em uma situação na qual a empresa está contestando judicialmente, certas incorreções no cálculo do imposto de renda, apontadas por auditoria realizada pela Secretaria da Receita Federal, que arbitrou para o ano das demonstrações financeiras objeto da auditoria, um valor expressivo e relevante. Por ser matéria passível de questionamento jurídico, e tratar-se de matéria conflitante, questionável e difícil de quantificar, sendo assim, a empresa não constituiu provisão para esse passivo contingente. De acordo com estas informações, indique qual tipo de parecer que o auditor deve emitir.
- a) com ressalva.
 b) sem ressalva.
 c) parcial.
 d) com abstenção de opinião.
 e) adverso.
08. (AFRF/98) A opinião do auditor independente não deverá conter ressalva, no caso de omissão de apresentação ou divulgação inadequada nas demonstrações contábeis e/ou nas suas notas explicativas, da seguinte informação:
- a) restrições estatutárias sobre dividendos.
 b) existência de acordo de acionistas e suas bases.
 c) contratos relevantes de compromissos de compras.
 d) transações e saldo com sociedades coligadas.
 e) planejamento estratégico para o próximo exercício.
09. (AFRF/98) Uma limitação relevante na extensão do trabalho do auditor independente pode implicar a emissão de dois tipos de parecer:
- a) com ressalva e adverso.
 b) com ressalva ou com abstenção de opinião.
 c) com ressalva ou com parágrafo de ênfase.
 d) com abstenção de opinião ou adverso.
 e) com parágrafo de ênfase ou adverso.
10. (AFRF/00) As informações que serviram de base para o último parecer sobre as demonstrações contábeis emitido pelo auditor independente que tenha sido precedido:
- a) Não podem ser divulgadas, para o auditor sucessor, em nenhuma circunstância, sob pena de quebra de sigilo
 b) Devem ser divulgadas para o auditor sucessor, independente de autorização da entidade auditada conforme determinam as normas
 c) Devem ser compulsoriamente divulgadas para o auditor sucessor, sob pena de este emitir parecer com ressalva por limitação de escopo
 d) Podem ser divulgadas para o auditor sucessor, desde que o Conselho Regional de Contabilidade autorize formalmente

- e) Podem ser divulgadas para o auditor sucessor, desde que a entidade auditada autorize previamente, por escrito
11. (AFPS/2002) Na constatação de omissão de eventos subseqüentes relevantes identificados pelo auditor, nas demonstrações contábeis da empresa auditada, o profissional deve:
- a) elaborar notas explicativas justificando.
 - b) ressaltar o parecer ou abster-se de dar opinião.
 - c) ajustar as contas com os procedimentos recomendados.
 - d) recomendar à empresa que omita os ajustes.
 - e) emitir parecer sem ressalva.
12. Os procedimentos, em observância às NBCs, que o auditor deve seguir a partir da data da emissão de seu parecer é:
- a) o auditor deve conservar em boa guarda pelo prazo de cinco anos toda a documentação, correspondência, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados.
 - b) o auditor deve conservar em boa guarda pelo prazo de três anos toda a documentação, correspondência, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados.
 - c) o auditor deve conservar em boa guarda pelo prazo de dois anos toda a documentação, correspondência, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados.
 - d) o auditor deve conservar em boa guarda pelo prazo de 180 meses toda a documentação, correspondência, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados.
 - e) todas as opções estão incorretas
13. Em relação ao parecer de auditoria é correto afirmar que:
- a) o relatório de auditoria deve apresentar expressão objetiva da opinião do auditor sobre demonstrações contábeis. Uma opinião sem ressalvas ou limpa demonstra a convicção do auditor sobre todos os aspectos relevantes das mencionadas demonstrações.
 - b) quando for emitida uma opinião com ressalva, adversa, ou mesmo uma negativa de opinião, o relatório de auditoria deve declarar, de forma clara e informativa, todas os motivos que levaram a isso.
 - c) não se pode apresentar um padrão para o relatório do auditor, no que tange à forma e conteúdo, contudo os elementos básicos que devem ser considerados, segundo as formas de auditoria, são: a) título; b) destinatário; c) identificação das demonstrações contábeis auditadas; d) uma referência às normas de auditoria ou praxes seguidas; e) uma expressão ou negativa de parecer sobre as demonstrações contábeis; f) assinatura e g) a data do relatório.
 - d) A, B e C estão corretas.
 - e) Todas as alternativas estão incorretas.
14. Ainda em relação ao parecer de auditoria é correto afirmar que:
- a) é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas. Como o auditor assume, através do parecer, responsabilidade técnico-profissional definida, inclusive de ordem pública, é indispensável que tal documento obedeça às características estabelecidas em normas.
 - b) em condições especiais, o parecer é dirigido aos acionistas, ao conselho e administração ou à diretoria da entidade, ou qualquer outra pessoa.
 - c) o parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, mesmo as não auditadas.
 - d) parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de identidade e CPF.
 - e) Todas as alternativas estão incorretas.
15. Assinale alternativa correta:
- a) O parecer classifica-se, segundo a natureza da opinião que contém, em: sem ressalvas; com ressalvas; adverso; ou com negativa de opinião.
 - b) O parecer é de inteira responsabilidade do auditor.
 - c) O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, representam, adequadamente ou não, na data do levantamento e para o período a que correspondam: a) a posição patrimonial e financeira; b) o resultado das operações; c) as mutações do patrimônio líquido; e d) as origens e aplicações de recursos.
 - d) A data do parecer deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade auditada.
 - e) Todas as alternativas estão corretas.

16. Parecer sem Ressalva ou Limpo:

- a) indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contábeis e normativas, em todos os aspectos relevantes. Implica afirmação de que, tendo havido alterações na observância das disposições pertinentes, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente apresentados nas demonstrações contábeis e notas explicativas.
- b) é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira o parecer adverso ou abstenção de opinião.
- c) o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, e/ou as mutações do patrimônio líquido, e/ou as origens e aplicações dos recursos da entidade, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições já comentadas.
- d) é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la. Não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a tomada de decisão com base nessas demonstrações.
- e) Todas as alternativas estão corretas.

17. O Parecer com Negativa de Opinião:

- a) indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contábeis e normativas, em todos os aspectos relevantes. Implica afirmação de que, tendo havido alterações na observância das disposições pertinentes, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente apresentados nas demonstrações contábeis e notas explicativas.
- b) é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira o parecer adverso ou abstenção de opinião.
- c) o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, e/ou o resultado das operações, e/ou as mutações do patrimônio líquido, e/ou as origens e aplicações dos recursos da entidade, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições já comentadas.
- d) é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la. Não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a tomada de decisão com base nessas demonstrações.
- e) Todas as alternativas estão corretas.

18. O Parecer com Ressalvas:

- a) indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contábeis e normativas, em todos os aspectos relevantes. Implica afirmação de que, tendo havido alterações na observância das disposições pertinentes, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente apresentados nas demonstrações contábeis e notas explicativas.
- b) é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira o parecer adverso ou abstenção de opinião.
- c) o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, e/ou o resultado das operações, e/ou as mutações do patrimônio líquido, e/ou as origens e aplicações dos recursos da entidade, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições já comentadas.
- d) é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la. Não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a tomada de decisão com base nessas demonstrações.
- e) Todas as alternativas estão corretas.

19. O Parecer Adverso:

- a) indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contábeis e normativas, em todos os aspectos relevantes. Implica afirmação de que, tendo havido alterações na observância das disposições pertinentes, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente apresentados nas demonstrações contábeis e notas explicativas.
- b) é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira o parecer adverso ou abstenção de opinião.
- c) o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, e/ou o resultado das operações, e/ou as mutações do patrimônio líquido, e/ou as origens e aplicações dos recursos da entidade, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições já comentadas.

- d) é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la. Não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a tomada de decisão com base nessas demonstrações.
- e) Todas as alternativas estão corretas.
20. São características necessárias para a apresentação de um relatório de qualidade:
- a) cuidado e adequação das provas.
- b) convencimento.
- c) objetividade; clareza e simplicidade.
- d) inteireza e concisão e tom construtivo.
- e) Todas as alternativas estão corretas.
21. O auditor independente foi contratado apenas para opinar sobre o balanço patrimonial da empresa "ABC". O auditor não encontrou nenhuma restrição ao acesso de informações e registros, e todos os procedimentos julgados necessários foram efetuados. Nesse caso, o trabalho do auditor caracteriza-se:
- a) pela extensão limitada de seu objetivo.
- b) pelo objetivo limitado de seu trabalho.
- c) pela abstenção de outros demonstrativos.
- d) por uma ressalva de escopo.
- e) pela limitação de escopo.
22. (AFRF/2002/ESAF) A ABC Auditores, após seus trabalhos e na véspera de emitir seu parecer sem ressalvas da Cia. Beta, recebe um comunicado que a matriz da Cia. Beta requereu concordata. Diante desse fato, a ABC Auditores deve emitir:
- a) Parecer com ressalva
- b) Parecer adverso
- c) Parecer com abstenção de opinião
- d) Parecer de continuidade
- e) Parecer sem ressalva
23. (AFRF/2002/ESAF) A "ABC" Auditores Independentes é contratada pela Cia. Petróleo S/A para efetuar a primeira auditoria da empresa do período findo em 31/12/X1. Como os valores relativos ao exercício anterior devem ser apresentados comparativamente, o procedimento da "ABC" em seu parecer de auditoria, quanto aos números de 31/12/X0, deve ser o de incluir uma:
- a) ressalva após o parágrafo de opinião.
- b) nota explicativa após o parágrafo de opinião.
- c) ressalva antes do parágrafo de opinião.
- d) abstenção antes do parágrafo de opinião.
- e) abstenção depois do parágrafo de opinião.
24. (AFRF/2002/ESAF) A responsabilidade do auditor independente sobre as demonstrações contábeis é até:
- a) a data base das demonstrações contábeis.
- b) o último dia de serviço da equipe de campo.
- c) a data de assinatura do parecer de auditoria.
- d) a data da carta de responsabilidade da administração.
- e) a data de publicação das demonstrações contábeis.
25. (AFRF/2002/ESAF) O fato de a administração se recusar a fornecer uma declaração que o auditor considere necessária constitui uma limitação de alcance. Nesse caso, o auditor deve expressar um(a):
- a) parecer com ressalva ou com abstenção de opinião.
- b) parágrafo de ênfase ou abstenção de opinião.
- c) negativa de opinião ou com parágrafo de ênfase.
- d) parecer de incerteza ou com abstenção de opinião.
- e) parecer com ressalva ou com parágrafo de ênfase.
26. (AFTN/98/ESAF) A incerteza quanto à realização de um ativo mensurado em bases razoáveis e considerado relevante para as demonstrações contábeis da entidade auditada implica a emissão de:
- a) parecer com parágrafo de ênfase
- b) parecer sem ressalva

- c) parecer com ressalva ou adverso
 - d) parecer com abstenção de opinião
 - e) relatório de recomendações
27. (AFTN/98/ESAF) O exame das demonstrações contábeis de sociedades controladas e/ou coligadas, relevantes, por outros auditores independentes, implica a seguinte obrigação para o auditor da sociedade controladora:
- a) ressaltar seu parecer, por esse fato
 - b) emitir parecer com parágrafo de ênfase
 - c) destacar esse fato no seu parecer
 - d) emitir parecer com abstenção de opinião
 - e) não considerar esse fato no seu parecer
28. Quando o auditor não puder emitir opinião limpa, ele emitirá uma opinião:
- a) Sem ressalva.
 - b) Com ressalva.
 - c) Adverso.
 - d) Negativa.
 - e) As alternativas B, C e D podem estar corretas.
29. Normalmente, os achados de auditoria se referem a assuntos, tais como:
- a) práticas antieconômicas; ineficácia; ineficiência;
 - b) desperdícios; uso indevido;
 - c) gastos inadequados;
 - d) descumprimento de leis e outras normas;
 - e) Todas as anteriores.
30. Condição é a verificação do fato ocorrido. É a situação existente, determinada e documentada durante a auditoria. Assim, pode-se ter as seguintes formas de condição:
- a) os critérios foram obedecidos satisfatoriamente;
 - b) os critérios não foram obedecidos;
 - c) os critérios foram obedecidos parcialmente;
 - d) A e B estão corretas;
 - e) Todas estão corretas.
31. Critério é a descrição da situação ideal com base em normas de controle interno, legislação aplicável, princípios fundamentais, boas práticas administrativas, metas e objetivos especificados, padrões de economia, de eficiência, de eficácia, entre outros. Representa o parâmetro com o qual o auditor mede a condição. Tem-se os seguintes tipos de critério:
- a) disposições escritas: leis, normas procedimentais, regulamentos, manuais, instruções;
 - b) senso comum; práticas usuais;
 - c) experiência do auditor;
 - d) opiniões independentes de especialistas;
 - e) Todas estão corretas.
32. Causas são identificações das razões fundamentais que levaram à ocorrência dos fatos. Representam os motivos pelos quais ocorreu um desempenho inadequado ou não. Da correta identificação das causas depende a correta elaboração de recomendações de forma construtiva. Conseqüências são identificações detalhadas dos efeitos provocados pelo fato ocorrido. São os fatos que demonstram a necessidade de ações corretivas em aposta aos problemas identificados. Assinale a alternativa que apresenta exclusivamente causas ou conseqüências.
- a) falta de segregação de função; falta de rodízio de empregados; gastos indevidos;
 - b) desconhecimento inconsciente; tempo insuficiente para realização das tarefas; perdas potenciais de receitas;
 - c) falta de capacitação; falta de comunicação; ineficácia dos trabalhos;
 - d) falta de recursos humanos, materiais ou financeiros; normas inadequadas, inexistentes, obsoletas ou impraticáveis; inadvertência do problema;
 - e) negligência ou descuido; violação de disposições legais; uso antieconômico ou ineficiente dos recursos humanos, materiais ou financeiros.

33. A definição dos critérios auditoriais é de fundamental importância para a realização dos exames. Segundo Leclerc et al (1996, p. 227) "Sem estes critérios, os auditores não poderiam emitir uma opinião que uma terceira parte pode julgar como objetiva e, os relatórios resultantes poderiam ser considerados como parciais ou altamente subjetivos". Com base nesta informação é correto afirmar que os critérios de auditoria:
- a) são os instrumentos que possibilitam obter evidências;
 - b) definem o escopo dos trabalhos;
 - c) estão perfeitamente definidos nas normas brasileiras de auditoria;
 - d) corroboram o relatório de auditoria;
 - e) servem de parâmetros para a realização da auditoria.
34. São atributos de um achado:
- a) condição;
 - b) critério;
 - c) opinião da entidade;
 - d) conclusão;
 - e) Todas as anteriores.
35. (AFRF/2002/ESAF) O responsável pela auditoria independente do Grupo Niscau S/A deparou-se com a seguinte situação: ao requisitar os trabalhos de outros auditores de coligadas e controladas do Grupo Niscau, foi comunicado que os trabalhos desses outros auditores não seriam disponibilizados. Nesse caso, o procedimento a ser efetuado pelo auditor é:
- a) emitir um parecer com ressalva.
 - b) aplicar procedimentos adicionais suficientes.
 - c) emitir um parecer com abstenção de opinião.
 - d) incluir um parágrafo de ênfase na opinião.
 - e) justificar a limitação do escopo.
36. (AFRF/2002/ESAF) Quando o auditor vier a emitir uma ressalva em decorrência do relatório de um especialista ou de suas conclusões, esse especialista:
- a) deve ser identificado no parecer para suportar o motivo da ressalva.
 - b) com seu consentimento pode ser identificado no parecer.
 - c) deve ser identificado no parecer para dividir as responsabilidades.
 - d) não deve ser identificado no parecer por questões éticas.
 - e) não deve ser identificado no parecer por questões técnicas.
37. (AFC/2002/ESAF) De acordo com o CFC, o parecer de auditoria independente é classificado, segundo a natureza da opinião que, em:
- a) sem ressalva, com ressalva, adverso e com abstenção de opinião.
 - b) sem ressalva, com parágrafo de ênfase, com ressalva e adverso.
 - c) positivo, com ressalva, negativa de opinião e com parágrafo de ênfase.
 - d) sem ressalva, com nota explicativa, sem ressalva e adverso.
 - e) limpo, com parágrafo de ênfase, com nota explicativa e adverso.
38. (AFRF/2001/ESAF) Uma circunstância que impede o auditor de emitir um parecer sem ressalva é:
- a) Chance remota de não realizar um ativo.
 - b) Limitação da extensão do seu trabalho.
 - c) Capacidade de a entidade continuar suas operações.
 - d) A entidade acatar os desvios apurados pelo auditor.
 - e) Discordância quanto à prática contábil de efeito irrelevante.
39. (AFRF/2001/ESAF) Quando a chance de uma entidade incorrer em um passivo for provável, mas o montante não puder ser razoavelmente estimado, o auditor deverá emitir parecer:
- a) Com ressalva.
 - b) Restritivo.
 - c) Adverso.
 - d) Com opinião qualificada.
 - e) Com parágrafo de ênfase.

40. (ISS/NATAL/2001/ESAF) De acordo com a natureza da opinião emitida pelo signatário, o Parecer dos Auditores Independentes é classificado pelas normas brasileiras de contabilidade em:
- a) Parecer sem restrição, com restrição, absoluto e sem opinião.
 - b) Parecer com opinião contrária, favorável, neutra e limpa.
 - c) Parecer sem ressalva, com ressalva, adverso e com abstenção de opinião.
 - d) Parecer parcial, completo, "sujeito a" e com parágrafo de ênfase.
 - e) Parecer com opinião limpa, com ressalva, sem ressalva relevante e adverso.
41. (ISS/NATAL/2001/ESAF) Quando a auditor independente for impedido de examinar um saldo de conta relevante do balanço patrimonial, o seu parecer deverá ser do tipo:
- a) com ressalva ou adverso.
 - b) com abstenção de opinião ou ressalva.
 - c) com parágrafo de ênfase ou de impedimento.
 - d) adverso ou com ressalva de escopo.
 - e) com abstenção de opinião ou adverso.
42. (ISS/NATAL/2001/ESAF) As expressões que devem ser utilizadas em um parecer de auditoria independente de demonstrações contábeis que contenha ressalva, de acordo com as normas brasileiras de contabilidade, são:
- a) "exceto por", "quanto por" ou "com exceção de".
 - b) "sujeito a", "exceto quanto" ou "apesar de".
 - c) "com exceção de", "sujeito a" ou "apesar de".
 - d) "exceto por", "desconsiderando o" ou "sujeito a".
 - e) "irregular quanto", "irregular apenas" ou "regular, exceto quanto a".
43. (AFTN/98/ESAF) A opinião do auditor independente não deverá conter ressalva, no caso de omissão de apresentação ou divulgação inadequada nas demonstrações contábeis e/ou nas suas notas explicativas, da seguinte informação:
- a) restrições estatutárias sobre dividendos.
 - b) existência de acordo de acionistas e suas bases.
 - c) contratos relevantes de compromissos de compras.
 - d) transações e saldo com sociedades coligadas.
 - e) planejamento estratégico para o próximo exercício.
44. (ISS/FORTALEZA/1998/ESAF) Ao identificar matéria envolvendo incerteza relevante não adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis ou notas explicativas, o auditor independente deve emitir parecer:
- a) contendo um parágrafo de ênfase sobre o assunto.
 - b) com ressalva ou opinião adversa.
 - c) com abstenção de opinião ou emitido.
 - d) sem ressalvas ou pleno.
 - e) com a expressão "sujeito a".
45. Não é um tipo de parecer:
- a) Limpo.
 - b) Adverso.
 - c) Total.
 - d) Negativa.
 - e) Com ressalvas.
46. (AFTE - RN - 2004/2005) Com o processo de globalização e a internacionalização dos negócios, as empresas e o mercado passam a ter necessidade de harmonizar as normas contábeis brasileiras às normas internacionais; assim o parecer sem ressalva deve conter em seu texto a expressão de acordo com:
- a) as Práticas Contábeis adotadas no Brasil.
 - b) as Normas Geralmente aceitas de Contabilidade e Auditoria.
 - c) os Princípios Fundamentais de Contabilidade Internacional.
 - d) as Práticas Contábeis adotadas Internacionalmente.
 - e) os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

47. (AFTE - RN - 2004/2005) Quando o auditor externo constata eventos ocorridos, entre as datas do balanço e a do seu parecer e a entidade não realiza os ajustes recomendados adequadamente, deve o auditor:

- a) expedir parecer adverso ou mencionar os fatos em parágrafo de ênfase.
- b) elaborar parecer de auditoria com abstenção de opinião ou sem ressalva.
- c) emitir parecer com ressalva ou mencionar os fatos em parágrafo de ênfase.
- d) somente exigir a menção em notas explicativas evidenciando os respectivos cálculos.
- e) recomendar menção em nota explicativa e emitir parecer sem ressalva.

GABARITO CAPÍTULO 8

01. C	09. B	17. D	25. A	33. E	41. B
02. B	10. E	18. B	26. C	34. E	42. A
03. B	11. B	19. C	27. C	35. B	43. E
04. D	12. A	20. E	28. E	36. A	44. B
05. V, F, F, V, F	13. D	21. B	29. E	37. A	45. C
06. V, F, F, V, V	14. A	22. E	30. E	38. B	46. B
07. B	15. E	23. D	31. E	39. E	47. C
08. E	16. A	24. C	32. D	40. C	

9 EVENTOS SUBSEQUENTES E CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

9.1 EVENTOS SUBSEQÜENTES

Eventos Subseqüentes são transações ocorridas entre a data do balanço e a data de emissão do parecer do auditor, que podem modificar, se não forem corretamente divulgadas, a opinião emitida. São exemplos destas situações:

- perda em contas a receber decorrente da falência do devedor;
- perdas relevantes em investimentos;
- ocorrência de sinistros;
- alterações significativas na legislação;
- pagamento ou sentença judicial.

Segundo o CFC, o auditor deve aplicar procedimentos específicos em relação aos eventos ocorridos entre as datas do balanço e a do seu parecer, que possam demandar ajustes nas demonstrações contábeis ou a divulgação de informações nas notas explicativas.

Os efeitos decorrentes de eventos subseqüentes relevantes ao exame das demonstrações contábeis, devem ser considerados no parecer como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não ajustadas ou reveladas adequadamente.

Há três situações de eventos subseqüentes, tudo em consonância o CFC:

- a) **Ocorridos entre a data do término do exercício social e a data da emissão do parecer:** Como exemplos têm-se: aporte de novos recursos, inclusive como aumento de capital; compra de nova subsidiária ou de participação adicional relevante em investimento anterior; destruição de estoques ou estabelecimento em decorrência de sinistro; e alteração do controle societário.

Os procedimentos para identificar esses tipos de eventos são:

- revisão dos procedimentos que a administração estabeleceu para assegurar que eventos subseqüentes sejam identificados;
- leitura de atas de assembléia de acionistas ou quotistas, de reunião dos conselhos de administração e fiscal, da diretoria, bem como de comitês executivos e de auditoria, realizadas após o fim do período;

- indagação sobre assuntos discutidos nas reuniões e para os quais ainda se dispõe de atas;
- leitura das demonstrações contábeis intermediárias posteriores àquelas auditadas;
- ampliação das indagações anteriores, escritas ou verbais, aos advogados da entidade a respeito de litígios e reclamações;
- indagação à administração sobre se ocorreu qualquer evento subsequente que possa afetar as demonstrações contábeis e obtenção, da parte dela, de carta de responsabilidade.

Os exemplos de assuntos a serem indagados incluem: situação atual de itens contabilizados com base em dados preliminares ou não-conclusivos; assunção de novos compromissos, empréstimos ou garantias concedidas; vendas de ativos; emissão de debêntures ou ações novas ou acordo de fusão, incorporação, cisão ou liquidação de atividades, ainda que parcialmente; destruição de ativos, por exemplo, por fogo ou inundação; desapropriação por parte do governo; evolução subsequente de contingências e assuntos de maior risco de auditoria; ajustes contábeis inusitados; e ocorrência ou probabilidade de ocorrência de eventos que ponham em dúvida a adequação das práticas usadas nas demonstrações contábeis, como na hipótese de dúvida sobre a continuidade normal das atividades da entidade.

b) **Ocorridos depois do término do trabalho de campo, com a conseqüente emissão do parecer e a data da divulgação das demonstrações contábeis:** O auditor não é responsável pela execução de procedimentos ou indagações sobre as demonstrações contábeis após a data do seu parecer. Durante o período entre as datas do parecer do auditor e a de divulgação das demonstrações contábeis, a administração é responsável por informar ao auditor fatos que possam afetar as demonstrações contábeis. Quando, após a data do parecer do auditor, mas antes da divulgação das demonstrações contábeis, o auditor tomar conhecimento de um fato que possa afetar de maneira relevante as demonstrações contábeis, ele deve decidir se elas devem ser ajustadas, discutir o assunto com a administração e tomar as medidas apropriadas às circunstâncias. Assim,

- Quando a administração alterar as demonstrações contábeis, o auditor deve executar os procedimentos necessários nas circunstâncias e fornecer a ela um novo parecer sobre as demonstrações contábeis ajustadas.
- Quando a administração não alterar as demonstrações contábeis nos casos em que o auditor decidir pela necessidade de sua alteração e o seu parecer não tiver sido liberado para a entidade, ele deve revisá-lo e, se for o caso, expressar opinião com ressalva ou adversa.

- c) **Ocorridos após a divulgação das demonstrações contábeis:** Após a divulgação das demonstrações contábeis, o auditor não tem responsabilidade de fazer qualquer indagação sobre essas demonstrações.

Ainda segundo o CFC, para ter condições de formar opinião sobre as demonstrações contábeis considerando os efeitos relevantes das transações e eventos subsequentes ao encerramento do exercício social, o auditor deve considerar:

- os procedimentos da administração para que os eventos sejam divulgados;
- os atos e fatos administrativos registrados em atas de reuniões de acionistas, administradores e outros órgãos estatutários;
- os informes, de qualquer espécie, divulgados pela entidade;
- a situação de contingências conhecidas e reveladas pela administração e pelos advogados da entidade; e
- a existência de eventos, não revelados pela administração nas demonstrações contábeis, que tenham efeitos relevantes sobre as mesmas.

9.2 CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

Carta de Responsabilidade é o documento obtido pelo auditor, ao término dos trabalhos, que evidencia a “responsabilidade da administração quanto às informações e dados e à preparação e apresentação das demonstrações contábeis submetidas aos exames de auditoria”. Ela deve ser emitida com a mesma data do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis.

Segundo a Resolução n.º 752/93, a Carta de Responsabilidade da Administração “é o documento emitido pelos Administradores da entidade auditada e endereçada ao auditor independente, confirmando as informações e dados fornecidos ao auditor, as bases de preparação, apresentação e divulgação das demonstrações contábeis submetidas à auditoria”.

Sua elaboração é de fundamental importância, pois nem todas as evidências podem ser obtidas através de documentos, mas também a partir de informações verbais da administração, das gerências e do responsável pela contabilidade.

Os objetivos do auditor ao obter essa carta são:

- atender às Normas de Auditoria Independente;
- obter evidência auditorial por escrito;
- delimitar as responsabilidades do Auditor e da Administração;

- dar mais confiabilidade as informações verbais obtidas durante a auditoria;
- dar garantias ao auditor independente quanto às responsabilidades posteriores à realização do trabalho, onde o nome do auditor esteja diretamente envolvido, tais como a apresentação das demonstrações aos sócios ou acionistas, a divulgação perante terceiros, e outros;
- possibilitar esclarecimento sobre pontos não constantes das demonstrações contábeis tais como contingências ou responsabilidades não divulgadas, possibilidades efetivas de realização de determinados ativos e também aspectos de continuidade operacional.

Ainda segundo o CFC, a Carta de Responsabilidade da Administração deve conter o que segue:

- a) ter data igual àquela do parecer do auditor independente;
- b) ser endereçada ao auditor independente;
- c) fazer referência às demonstrações contábeis objeto da auditoria;
- d) mencionar que a administração cumpriu com as normas e regulamentos a que a entidade está sujeita;
- e) mencionar que o sistema contábil e os controles internos adotados pela entidade são de responsabilidade da administração e adequados ao seu tipo de atividade e volume de transações;
- f) confirmar que todas as transações efetuadas no período foram devidamente registradas no sistema contábil, de acordo com a legislação vigente;
- g) confirmar que as estimativas contábeis foram efetuadas com base em dados consistentes;
- h) confirmar que não há contingências fiscais, trabalhistas, previdenciárias e legais que possam afetar substancialmente a situação financeira e patrimonial da entidade, influenciando significativamente na sua avaliação;
- i) confirmar que não há nenhum fato conhecido que possa impedir a continuidade normas e das atividades da entidade;
- j) confirmar que não há qualquer evento subsequente que possa afetar a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado do período;
- k) confirmar que todos os livros e registros contábeis e documentos comprobatórios foram colocados à disposição dos auditores;
- l) confirmar que foram adequadamente contabilizados e divulgados nas demonstrações contábeis, os saldos e transações com “partes relacionadas”, os prejuízos decorrentes de compromissos de compra e venda, os acordos para a recompra de ativos anteriormente e vendidos, e os ativos dados em garantia;
- m) confirmar que não há planos ou intenções que possam afetar substancialmente o valor ou a classificação de ativos e passivos constantes das demonstrações contábeis;
- n) confirmar que não existem irregularidades envolvendo a administração ou empregados que possam ter efeito significativo sobre as demonstrações contábeis;
- o) confirmar que a entidade não tem ônus ou gravames sobre os seus ativos além dos mencionados em nota explicativa;
- p) confirmar que não são do conhecimento da administração da entidade quaisquer questões pendentes junto aos órgãos reguladores e fiscalizadores, que possam ter efeitos relevantes sobre as demonstrações contábeis;
- q) confirmar que os seguros efetuados foram contratados em valores suficientes para cobrir eventuais perdas com sinistros, impedindo a continuidade normal dos negócios sociais;

9.3 EXERCÍCIOS

1. Entre as diversas obrigações do auditor independente de demonstrações contábeis consta:

- a) elaborar as notas explicativas às demonstrações contábeis.
- b) opinar sobre o conteúdo do relatório da administração.
- c) emitir relatório formal de recomendações.
- d) elaborar fluxogramas dos sistemas de controle interno.
- e) obter carta de responsabilidade da administração.

2. São exemplos de eventos subsequentes:

- a) perda em contas a receber decorrente da falência do devedor.
- b) perdas relevantes em investimentos.
- c) ocorrência de sinistros e alterações significativas na legislação.
- d) pagamento ou sentença judicial.
- e) todas as anteriores.

3. São exemplos de procedimentos para identificar eventos subsequentes:

- a) revisão dos procedimentos que a administração estabeleceu para assegurar que eventos subsequentes sejam identificados.
- b) leitura de atas de assembleia de acionistas ou quotistas, de reunião dos conselhos de administração e fiscal, da diretoria, bem como de comitês executivos e de auditoria, realizadas após o fim do período.
- c) e indagação sobre assuntos discutidos nas reuniões e para os quais ainda se dispõe de atas.
- d) leitura das demonstrações contábeis intermediárias posteriores àquelas auditadas.
- e) todas as anteriores.

4. Não são objetivos do auditor ao obter a carta de administração:

- a) atender às Normas de Auditoria Independente.
- b) obter evidência auditorial por escrito.
- c) delimitar as responsabilidades do Auditor e da Administração.
- d) fundamentar o plano de auditoria.
- e) dar mais confiabilidade as informações verbais obtidas durante a auditoria.

5. Segundo o CFC, a carta de responsabilidade da administração deve conter, entre outros, o que se segue:

- a) ter data igual àquela do parecer do auditor independente.
- b) ser endereçada ao auditor independente.
- c) fazer referência às demonstrações contábeis objeto da auditoria.
- d) mencionar que a administração cumpriu com as normas e regulamentos a que a entidade está sujeita.
- a) todas as anteriores.

6. (AFTE - RN - 2004/2005) O auditor, ao não solicitar carta de responsabilidade da administração à empresa auditada, não estaria atendendo

- a) ao conteúdo dos papéis de trabalho.
- b) aos princípios contábeis brasileiros.
- c) ao processo de emissão de parecer adequado.
- d) às demonstrações contábeis.
- e) aos procedimentos ligados aos testes de superavaliação.

7. (AFTE - RN - 2004/2005) A carta de responsabilidade da Administração deve ser emitida com a data:

- a) do encerramento das demonstrações contábeis.
- b) em que for redigida e emitida pela administração.
- c) em que o auditor iniciou os trabalhos na entidade.
- d) do parecer emitido pelo auditor.
- e) da publicação das demonstrações contábeis.

GABARITO DO CAPÍTULO 9

- | | | |
|-------|-------|-------|
| 01. E | 04. D | 07. D |
| 02. E | 05. E | |
| 03. E | 06. A | |

10 RESUMO DOS PRINCIPAIS TÓPICOS DA AUDITORIA¹¹

A **auditoria das demonstrações contábeis** constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Os **procedimentos de auditoria** são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância, que visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estão em efetivo funcionamento e cumprimento e testes substantivos, que visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em: testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

A **fraude** é ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. O **erro** é ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

Os **fatores relevantes no planejamento** são: práticas contábeis adotadas e alterações em relação ao exercício anterior; sistema contábil e de controles internos; riscos de auditoria; áreas importantes; natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria; entidades associadas, filiais e partes relacionadas; trabalhos de outros auditores e especialistas; natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres e atender prazos estabelecidos.

O **planejamento em uma primeira auditoria** contempla: saldos de abertura do exercício não contenham representações errôneas; adequação dos saldos de encerramento do exercício anterior com os saldos de abertura; práticas contábeis adotadas no atual exercício são uniformes; fatos relevantes e eventos subseqüentes ao exercício anterior.

O auditor considera a **relevância** para determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria; avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominações e classificação das contas e determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação.

¹¹ Elaborado tendo por base resoluções do CFC.

O **risco de auditoria** é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas. Para sua determinação o auditor deve compreender: a função e envolvimento dos administradores; a estrutura organizacional e os métodos de administração quanto a limites de autoridade e responsabilidade; as políticas de pessoal e segregação de funções; normas para inventário, para conciliação de contas, preparação de demonstrações contábeis; implantações, modificações e acesso aos sistemas; sistema de aprovação e registro de transações; as limitações de acesso físico a ativos e registros e as comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados.

Na **supervisão dos trabalhos**, o auditor deve: avaliar o cumprimento do planejamento e do programa; avaliar se as tarefas distribuídas à equipe técnica estão sendo cumpridas no grau de competência exigido; resolver questões significativas quanto à aplicação dos Princípios Fundamentais; avaliar se os trabalhos foram adequadamente documentados; e avaliar se as conclusões obtidas são resultantes dos trabalhos executados.

O **controle de qualidade** do auditor inclui a avaliação permanente da carteira dos clientes, quanto aos seguintes aspectos: capacidade de atendimento ao cliente, em face da estrutura existente; grau de independência existente; e integridade dos administradores do cliente.

O **sistema contábil e de controles internos** compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

O auditor deve efetuar o **estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos** da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando: o tamanho e complexidade das atividades; os sistemas de informação contábil; as áreas de risco de auditoria; natureza da documentação; o grau de descentralização; grau de envolvimento da auditoria interna.

A **avaliação do ambiente** de controle existente deve considerar: a definição de funções; o processo decisório; a estrutura organizacional; as políticas de pessoal e segregação de funções e o sistema de controle da administração.

A **avaliação dos procedimentos de controle** deve considerar: as normas para elaboração de demonstrações contábeis; a elaboração, revisão e aprovação de conciliações; a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros; a adoção de

sistemas de informação; os controles adotados sobre as contas; o sistema de aprovação e guarda de documentos; a comparação de dados internos com fontes externas de informação; os procedimentos de inspeções físicas periódicas; a limitação do acesso físico a ativos e registros; e a comparação dos dados realizados com os dados projetados.

Os **procedimentos básicos de auditoria** são: inspeção – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis; observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução; investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade; cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias e revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

Na aplicação dos **testes de observância**, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos. Na aplicação dos **testes substantivos**, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões: existência – se o componente patrimonial existe em certa data; direitos e obrigações – se efetivamente existentes em certa data; ocorrência – se a transação de fato ocorreu; abrangência – se todas as transações estão registradas e mensuração, apresentação e divulgação – se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Na aplicação dos **procedimentos de revisão analítica**, o auditor deve considerar: o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis; a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores e a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Os seguintes **pressupostos deverão ser adotados pelo auditor na análise da continuidade da entidade auditada**: a) **indicadores financeiros**: passivo a descoberto; posição negativa do capital circulante líquido; empréstimos com prazo fixo e vencimentos imediatos, sem possibilidade de renovação pelos credores; excessiva participação de empréstimos de curto prazo, sem a possibilidade de alongamento das dívidas ou capacidade de amortização; índices financeiros adversos de forma contínua; prejuízos substanciais de operação e de forma contínua; retração ou descontinuidade na distribuição de resultados; incapacidade de devedores na data do vencimento; dificuldades de acertos com credores; alterações ou renegociações com credores e incapacidade de obter financiamentos para desenvolvimento de novos negócios ou produtos, e inversões para

aumento da capacidade produtiva. b) **indicadores de operação**: perda de elementos-chaves; perda de mercado; dificuldades de manter mão-de-obra e c) **outras indicações**: não cumprimento de normas legais; contingências e mudanças das políticas governamentais.

Na **determinação da amostra** o auditor deve levar em consideração: população objeto; estratificação; tamanho; risco; erro tolerável e erro esperado. Na seleção de amostra devem ser considerados: seleção aleatória; sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas e casual, a critério do auditor, baseada em sua experiência profissional.

O parecer dos auditores é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas. Classifica-se em sem ressalva; com ressalva; adverso e abstenção de opinião.

O auditor deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência.

Razões de perda da independência: vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau; relação de trabalho; participação direta ou indireta como acionista ou sócio; interesse financeiro; função ou cargo incompatível; fixado honorários condicionais ou incompatíveis e qualquer outra situação de conflito de interesses.

A responsabilidade do auditor fica restrita à sua competência profissional, quando o especialista legalmente habilitado for contratado pela entidade auditada.

11 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. São Paulo: Atlas. 6 ed. 592p.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão S. **Introdução à auditoria operacional**. Rio de Janeiro: FGV. 2001, 136p.

_____. **Introdução à auditoria – breves apontamentos de aula**. Salvador. 1998, 348p.

ARENS, ALVIN A.; LOEBBECKE; JAMES K. **Auditoría – un enfoque integral**. 6 ed. México: Prentice Hall Hispanoamericana, S.A., 1996. 918p.

ATTIE, William. **Auditoria; conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 1984. 393p.

_____. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992. 304p.

BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às ciências sociais**. 4 ed. Florianópolis: Editora da UFSC. 2001, 338p.

BARNES, D.M. **Value-for-money audit evidence**. Canada: The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1991. 117p.

BEASLEY, Mark S. **Auditing**. San Diego: The Dryden Press, 1996. 24-10p.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond; KELL, Walter G. N. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002. 986p.

BORJA, Rene Fonseca. **Auditoria interna; Um enfoque moderno de planificación ejecucion y control**. Quito: Corporación edi - Abaco Cía. Ltda. 1989. 334p.

CASTRO, Róbison Gonçalves; FARIA, Wanderley Diógenes. **Auditoria governamental**. Brasília: VEST-COM, 1996. 190p.

COSTA, Carlos Baptista. **Auditoria financeira – teoria e prática**. 5 ed. Lisboa: Reis dos Livros. 1995, 539 p.

CRESPO, Antônio Amot. **Estatística fácil**. 13 ed. São Paulo: Saraiva. 1995, 224p.

CHAMBERS, Andrew, RAND, Graham. **The operational auditing handbook – auditing business process**. New York: John Wiley & Sons, 1997. 532p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade e Normas de Auditoria**. 3 ed. Brasília: CFC, 1991. 87p.

_____. **Resoluções CFC n.º 820 e 821/97**. Brasília: CFC, 1997. 88p.

ESCRITÓRIO DA CONTROLADORIA GERAL DOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA - GAO. **Normas de auditoria governamental**; Revisão de 1994. Tradução do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Salvador: TCE, 1995. 130p.

ESCRITÓRIO NACIONAL DE AUDITORIA DA INGLATERRA - NAO. **Um modelo para auditoria de otimização de recursos**. Tradução do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Salvador: TCE, 1995. 20p.

_____. **Value for money handbook**. 1997. 64p.

EVERARD, P., WOLTER; D. **Seleções de termos e expressões utilizados em matéria de auditoria externa das finanças públicas**. Sydney: INTOSAI. 1989. 196p.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1995. 504p.

GIL, Antonio Loureiro. **Auditoria operacional e de gestão – qualidade da auditoria**. São Paulo: Atlas, 1992. 119p.

GIOVE, Frank C. **The Essentials of auditing**. New Jersey: Research & Education Association, 1998. 116p.

GUZMÁN, Genaro Soriano. **La auditoria interna en el proceso administrativo**. República Dominicana. Editorial CENAPEC. 176p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES - IBRACON. **Princípios contábeis; normas e procedimentos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988. 562p.

JUNIOR, José Hernandez Perez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. São Paulo: Atlas, 2004. 3 ed. 136p.

KELL, Walter G.; BOYNTON, William C. **Auditoría moderna**. 2 ed. México: Continental. 1995, 836p.

LAURENT, Philippe. **Pratique de l'audit operationéli**. Paris: les ed. D Organisation. 1991.

LECLERC, Guy; MOYNAGH, W. David; BOISCLAIR, Jean Pierre e HANSON, Hugh R. **Rendición de cuentas, informe de rendimento, auditoria comprensiva – uma perspectiva integrada**. Ottawa: CCAF-FCVI, 1996. 383p.

LOPES, Paulo Afonso. **Probabilidades e estatísticas**. Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso. 2001, 174p.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria; princípio e técnicas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992. 168p.

OLIVEIRA, Luís Martins de.; JUNIOR, José Hernandez Perez. **auditoria de demonstrações contábeis: testes, casos práticos e exercícios**. São Paulo: Atlas, 2004. 288p.

OLIVEIRA, Paulo Henrique F.C.. **Amostragem básica: Aplicação em auditoria**. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2004. 260p.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES - INTOSAI. **Normas de auditoria**. Salvador: TCE. 1995. 58p

REIDER, Harry R. **The complete guide to operational auditing**. New York: Jonh Wiley & Sons, Inc., 1993. 282p.

SÁ, Antonio Lopes. **Curso de auditoria**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1995. 504p.

SÁ, Antonio Lopes, SÁ, A M. Lopes. **Dicionário de contabilidade**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1990. 443p.

SWEDISH NATIONAL AUDIT OFFICE. **Handbook in performance auditing – Theory and Practice**. Stockholm, 1996. 181p.

_____. **Performance auditing at the Swedish National Audit Bureau**. Stockholm, 1993. 202p.

VALENCIA, Joaquín Rodríguez. **Sinopsis de auditoría administrativa**. México, D.F.: Trillas, 1998. 344p.