



AUDITORIA COM QUALIDADE



CRCSE

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DE SERGIPE



AUDITORIA COM QUALIDADE

Organizadores/Autores

**Comissão da Auditoria e Perícia do
Conselho Regional de Contabilidade
do Estado de Sergipe (CRCSE)**

Alvani Bomfim de Sousa Júnior
Claudio Guimarães Santos
Dênio Menezes de Araújo
Maria Salete Barreto Leite
Paulo Silva Santos
Romualdo Batista Melo

Plenário do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Sergipe (CRCSE) Gestão 2018/2021

CONSELHO DIRETOR

Presidente: Vanderson da Silva Mélo

Vice-Presidente de Gestão Administrativo: Ionas Santos Mariano

Vice-Presidente de Fiscalização, Ética e Disciplina: Jorge Luiz dos Santos

Vice-Presidente de Registro: Cleaylton Ribeiro de M. Gonçalves

Vice-Presidente de Controle Interno: Francisco José Alves Correia Lima

Vice-Presidente de Desenvolvimento Profissional: Gilvânia Andrade do Nascimento

Representante dos Técnicos em Contabilidade: Jenilton Gomes da Silva

COMPOSIÇÃO DO PLENÁRIO

Conselheiros(as) Titulares / Contadores

Vanderson da Silva Mélo

Ionas Santos Mariano

Cleaylton Ribeiro de M. Gonçalves

Francisco José Alves Correia Lima

Gilvânia Andrade do Nascimento

Josefa Iraildes Silva Alves

Márcia Karina da Silva Santos

Jorge Luiz dos Santos

Priscila Cândida Reis Pereira Oliveira

Sérgio Ricardo Vieira

Ana Olivia Barros Lemos

Técnicos em Contabilidade

Jenilton Gomes da Silva

Conselheiros(as) Suplentes / Contadores

Edson Souza de Jesus

Paulo Siqueira

Evaneide Xavier Vieira

Juliana Alcântara Moreira

Marcelo Eduardo Leite Maciel

Robespierre Arcieri Santos

Edvânia Alves de Souza

Alex Santos Almeida

Mônica Nascimento Santos Freitas

Rafael Souza Santos Nascimento

Técnicos em Contabilidade

Eronildes Elias dos Santos Júnior

Cláudio Couto Aguiar

EDITOR

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SERGIPE (CRCSE)
Avenida Mario Jorge Vieira, n.º 3.140 – Coroa do Meio, Aracaju/SE – CEP: 49035-660
E-mail: assessoria@crcse.org.br
Site: crcse.org.br

COORDENADOR DA COMISSÃO

Contador Paulo Silva Santos
Coordenador da Comissão de Auditoria e Perícia do CRCSE

COORDENAÇÃO DA EDIÇÃO

Contador Alvani Bomfim de Sousa Júnior

AUTORES

Comissão de Auditoria e Perícia Contábil

Contador Alvani Bomfim de Sousa Júnior
Contador Claudiano Guimarães Santos
Contador Dênio Menezes de Araújo
Contadora Maria Salete Barreto Leite
Contador Paulo Silva Santos

PROJETO GRÁFICO E DIAGRAMAÇÃO

Lucas Gabriel Sabino
Departamento de Multimídia (DEMÍDIA)
Conselho Federal de Contabilidade (CFC)

1ª EDIÇÃO

Edição eletrônica

Os conceitos emitidos neste livro são de inteira responsabilidade dos autores.

SOBRE OS ORGANIZADORES/AUTORES

Alvani Bomfim de Sousa Júnior

Mestre em Administração pelo Centro Universitário Internacional (Uninter); bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe (Fanese); licenciado em Matemática pela Uninter e licenciado em Pedagogia pela Faculdade Jardins (FacJardins); especializado em: Auditoria e Perícia Contábil pela Universidade Católica Dom Bosco de Campo Grande – Mato Grosso do Sul (UCDB/MS); Estratégias Empresariais pelo Centro Universitário União das Américas (UniAmérica); Metodologia e Didática do Ensino Superior pela Faculdade São Luís de França (FSLF); e pós-graduando em Direito Trabalhista e Previdenciário pela Faculdade Única de Minas Gerais e Direito Tributário. Membro Acadêmico da Academia Sergipana de Ciências Contábeis (ASCC); membro do Grupo de Pesquisa de História das Práticas Educacionais da Universidade Tiradentes (Unit), com ênfase na linha de pesquisa sobre “Os Saberes Acadêmicos e suas Práticas”, e também participou como membro do Grupo de Pesquisa em Contabilidade e Finanças da Universidade Federal de Sergipe (UFS). É empresário contábil e docente no curso de graduação e pós-graduação em instituição de ensino superior no Estado de Sergipe. Registrado no CRCSE sob o n.º 7130/O-3, no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPIC) sob o n.º 75 e associado à Associação dos Peritos Judiciais do Estado de Sergipe (Apejese), atualmente é presidente e membro da Comissão de Auditoria e Perícia no CRCSE. Possui alguns artigos publicados em revistas de alcance nacional e internacional, capítulos de livros, dentre outros. Atuante como perito desde 2012.

Claudioano Guimarães Santos

Bacharel em Ciências Contábeis, atualmente é empresário contábil registrado no CRCSE sob o n.º 3691/O-8, cadastrado no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPIC) sob o n.º 467, membro da Comissão de Auditoria e Perícia no CRCSE e membro da diretoria da Associação dos Peritos Judiciais do Estado de Sergipe (Apejese) n.º 66. Participante de cursos, palestras e seminários sobre perícia.

Dênio Menezes de Araújo

Bacharel em Ciências Contábeis, pós-graduado em: Auditoria Contábil e Fiscal, Perícia Contábil e Gestão Financeira; MBA em Direito Tributário e Auditoria Mídias Digitais. Perito judicial e ex-jud; atuações em IES como professor e coordenador de curso na sua área de formação; consultor e instrutor credenciado pelo Sebrae nas áreas financeira, tributária e fiscal; e sócio-diretor e CEO da empresa Praxis Auditoria Perícias e Consultoria Associados. Integra a diretoria da Associação de Peritos Judiciais de Sergipe (Apejese), membro da Comissão de Auditoria e Perícias, cadastrado no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC).

Maria Salete Barreto Leite

Bacharela em Ciências Contábeis pela Universidade Tiradentes (Unit), pós-graduada em Auditoria Plena pela Universidade Federal de Sergipe (UFS). É empresária contábil da Auditoria, Consultoria e Assessoria Contábil Eireli (Audicon) desde 4/12/2002; perita judicial e extrajudicial; diretora fiscal da ANS em 2011; contadora, professora e auditora independente desde 1999; membro da Academia Sergipana de Ciências Contábeis (ASCC), Cátedra n.º 23; diretora do Sindicato das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e das Empresas de Serviços Contábeis do Estado de Sergipe (Sescap); associada à Associação dos Peritos Judiciais do Estado de Sergipe (Apejese) sob o n.º 75; cadastrada no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC) sob o n.º 120; membro do Projeto Mulher Contabilista e coordenadora do Programa do Voluntariado da Classe Contábil (PVCC/CRCSE), no período de 2008 a 2013; membro da Comissão Gestora do PVCC do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Vogal da Junta Comercial do Estado de Sergipe (Jucese), representando o CRCSE de 2015 a 2019. Registrada no CRCSE sob o n.º 3.846/O. Presidente da Academia Sergipana de Ciências Contábeis (ASCC), no período de 2014 a 2017, e atual vice-presidente, na gestão 2018/2021. Vice-presidente Administrativa do CRCSE, na gestão 2010/2013. Coordenadora da Comissão do Projeto Mulher Contabilista do CRCSE, de 2007 a 2017, e associada ao Lions Clube Internacional desde 1997.

Paulo Silva Santos

Doutor em Teologia Sistemática pela Faculdade de Educação Teológica de São Paulo na modalidade (*Intra Corpus*), mestre em Teologia também pela Faculdade de Educação Teológica de São Paulo na modalidade (*Intra Corpus*), bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Sergipe (UFS) e em Psicologia pela Faculdade Pio Décimo, pós-graduado em Didática do Ensino Superior pela Faculdade Pio Décimo e em Perícia Contábil pela Fundação Visconde de Cairu. Graduando em Ciências Jurídicas Direito pela Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe (Fanese) e Ciências Atuariais pela Universidade Federal de Sergipe. Membro da Academia Sergipana de Ciências Contábeis Cátedra 31, registrado no Conselho Regional de Contabilidade sob o n.º 3.103 CRCSE, no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPIC) sob o n.º 1.043 e inscrito na Associação dos Peritos Judiciais do Estado de Sergipe (Apejese) sob o n.º 089, além de coordenador da Comissão de Auditoria e Perícia no CRCSE.

Romualdo Batista Melo

Graduado em Ciências Contábeis, **pós-graduado** em Consultoria Industrial, além dos cursos de aperfeiçoamento nas áreas de Administração, Finanças e Economia. Consultor Empresarial do Sebrae (de 1976 a 2010); coordenador de aplicação das provas do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no Estado de Sergipe de (de 2010 a 2017). Professor de Contabilidade concursado da Universidade Federal de Sergipe (UFS – de 1976 a 1992); professor do curso de pós-graduação em Gestão de Negócios da UFS; professor do curso de pós-graduação em Auditoria Contábil da UFS; professor do curso de pós-graduação em Controladoria Financeira da UFS; professor do curso de pós-graduação em Marketing da UFS; professor do curso de pós-graduação em Análise e Gestão de Negócios da UFS; palestrante sobre Sistemas de Gestão Empresarial; presidente do Conselho Regional de Contabilidade de Sergipe (CRCSE – de 2006 a 2009); Membro da Academia Sergipana de Ciências Contábeis (ASCC); conselheiro da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC – Brasília/DF – de 2010 a 2017). Registrado na Associação dos Peritos Judiciais do Estado de Sergipe (Apejese) sob o n.º 136; registrado no Cadastro Nacional dos Peritos Contábeis (CNPIC) do Conselho Federal de Contabilidade sob o n.º 1.792; perito judicial em diversas Varas Cíveis das Comarcas do Estado de Sergipe e de outros estados da Federação; especialista em: Elaboração e Implantação de Sistemas de Custos e Formação do Preço de Venda, Elaboração do Perfil Econômico de Negócios e Elaboração de Estudos sobre Questões de Natureza Tributária e Financeira.

PREFÁCIO

Quando propusemos ao Plenário do CRCSE a reformulação da Comissão de Perícia Contábil, não imaginávamos que os resultados seriam tão rápidos e importantes para a contabilidade sergipana. Na oportunidade, além da necessária oxigenação da comissão, com o ingresso de novos membros, pugnamos pela adição da Auditoria nos seus objetivos e debates cotidianos. Assim, a comissão passou a ser chamada de Comissão de Auditoria e Perícia Contábil, formada por profissionais renomados e bastante atuantes nas duas áreas.

Além da riqueza dos debates ocorridos nas reuniões regimentais, a comissão se notabiliza pela propositura de importantes temas inerentes à auditoria e à perícia contábil, especialmente em relação à sugestão de modificações e aperfeiçoamentos das resoluções que tratam dos temas originadas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), quando em audiência restrita.

Agora, a comissão, mais uma vez, mostra-se atuante, atenta e atenciosa às mais prementes necessidades da nossa profissão e nos apresenta com este livro, denominado Auditoria com Qualidade, cuja qualidade do conteúdo abordado faz jus ao título.

A introdução já é um convite ao leitor para se aprofundar na obra, uma vez que aborda os objetivos e as metodologias do trabalho e, sinteticamente, apresenta o que encontraremos nos outros seis capítulos.

O segundo capítulo faz um passeio histórico nas origens da contabilidade e da auditoria, sempre mostrando a natural proximidade entre elas, mesmo com a evolução de ambas ao longo do tempo.

Já a segunda parte, a mais extensa da obra, aborda os aspectos elementares da auditoria, com ênfase no estudo dos procedimentos de auditoria e suas subdivisões, com destaque para o acurado detalhamento dos procedimentos de revisão analítica.

Objetivando preparar o profissional para o trabalho de campo, o quarto capítulo, denominado Etapas de Auditoria, trata, com muita singularidade, da elaboração do planejamento propriamente dito, até o Programa de Auditoria. E nessa toada, o capítulo seguinte já mergulha o leitor na execução da etapa de campo, enfatizando desde as fases iniciais até o controle do que já foi realizado.

O sexto capítulo inicia com uma importante conceitualização de diversos termos empregados nos trabalhos de auditoria, além de importante abordagem sobre os papéis de trabalho e os relatórios de auditoria, desde os seus tipos e modelos, além da linguagem e das legendas comumente utilizadas.

A parte final do livro, intitulada Pastas de Trabalho, enfatiza os cuidados que o profissional deve ter na organização de todo o material utilizado durante o trabalho de auditoria, com evidente destaque para o relatório e seus desdobramentos, a exemplo da revisão e do monitoramento dos trabalhos.

Dessa forma, a brilhante obra desses abnegados e competentes profissionais sergipanos representa um “**livro de cabeceira**” para aqueles que desejam adentrar nesse fascinante universo da auditoria, como também serve de aperfeiçoamento para os auditores mais experientes que pretendem enriquecer os seus trabalhos com os ensinamentos, as orientações e os exemplos mostrados de uma forma objetiva, direta e de fácil compreensão.

Com muito orgulho e gratidão, sinto-me feliz e realizado por fazer parte deste trabalho, não só pela importância da publicação, mas também por poder contribuir com os amigos autores neste prefácio, cuja obra simboliza o compromisso de todos os que fazemos o Conselho Regional de Contabilidade de Sergipe.

Assim, desejo aos leitores um bom aprendizado, na certeza de que este livro contribuirá para o crescimento da Auditoria Contábil no país, servindo de fonte de consulta e aprendizado para todos.

Vanderson da Silva Mélo

Presidente do CRCSE

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
2. PERSPECTIVA HISTÓRICA DA CONTABILIDADE	
E ORIGEM DA AUDITORIA	17
2.1 Evolução da Auditoria	19
2.2 Institucionalização da Auditoria no Brasil	21
3. ASPECTOS BÁSICOS DO TRABALHO DE AUDITORIA	23
3.1 Procedimentos técnicos de auditoria.....	24
3.1.1 Conceitos dos procedimentos	25
3.1.2 Evidências de auditoria	26
3.1.2.1 Classes de evidências	26
3.1.2.2 Critérios de avaliação das evidências.....	27
3.1.3 Procedimentos para obtenção de evidências.....	28
3.1.4 Procedimentos para quantificação e seleção dos itens a serem examinados.....	34
3.1.4.1 Amostragem.....	34
3.1.5 Procedimentos de revisão analítica	38
3.1.5.1 Inspeção.....	38
3.1.5.2 Confirmação	39
3.1.5.3 Questionário	39
3.1.5.4 Contagem	40
3.1.5.5 Rastreamento.....	40
3.1.5.6 <i>Vouching</i>	40
3.1.5.7 Observação.....	41
3.1.5.8 Repetição	41
3.1.5.9 Técnicas de auditoria computadorizadas.....	41

4. ETAPAS DE AUDITORIA	42
4.1 Planejamento do trabalho de auditoria.....	42
4.1.1 Finalidade.....	42
4.1.2 Vantagens	43
4.1.3 Tipos de planejamentos.....	43
4.1.3.1 Planejamento global.....	43
4.1.3.2 Planejamento Detalhado.....	44
4.1.3.3 Plano de Trabalho	45
4.1.4 Conteúdo do planejamento do trabalho de auditoria.....	46
4.1.4.1 Conhecimento prévio das atividades e operações	46
4.1.4.2 Aspectos que auxiliam no conhecimento prévio das atividades:.....	46
4.1.4.3 Pesquisa de fontes alternativas.....	47
4.1.4.4 Assistência e colaboração da área auditada	47
4.1.4.5 Avaliação do controle interno.....	48
4.1.5 Programa de Auditoria.....	48
4.1.5.1 Aspectos gerais	48
5. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE CAMPO.....	49
5.1 Conceito	49
5.1.1 Aspectos gerais	49
5.1.2 Fases da execução do trabalho de campo	49
5.1.2.1 Execução propriamente dita	49
5.1.2.2 Supervisão do trabalho em campo	50
5.1.2.2.1 Considerações gerais.....	50
5.1.2.3 Supervisão do trabalho do auditor e do auditor interno na entidade.....	50
5.1.2.4 Revisão dos trabalhos de auditoria	51
5.1.2.5 Encerramento dos trabalhos.....	52
5.1.2.5.1 Considerações.....	52
5.1.2.6 Finalização	52
5.2 Controle.....	53
5.2.1 Fases.....	53
5.2.1.1 Na realização do trabalho.....	53
5.2.1.2 Nas atividades de auditoria	54

6. INSTRUMENTOS PADRONIZADOS DE TRABALHO	54
6.1 Conceito	54
6.2 Tipos.....	54
6.2.1 Plano de trabalho	54
6.2.2 Programa de Auditoria.....	55
6.2.3 Papéis de trabalho	55
6.2.3.1 Finalidade.....	56
6.2.3.2 Aspectos fundamentais dos papéis de trabalho	56
6.2.3.3 Natureza dos papéis de trabalho	58
6.2.3.4 Formulários utilizados na auditoria interna da empresa	58
6.2.3.5 Modelos de papéis de trabalho	59
6.2.3.6 Papéis de trabalho utilizados na Auditoria Operacional	59
6.2.3.7 Papéis de trabalho utilizados na Auditoria Contábil.....	61
6.3 Considerações.....	66
7. PASTAS DE TRABALHO	78
7.1 Pasta de auditoria	78
7.2 Pasta permanente	79
7.3 Roteiro de revisão dos trabalhos	79
7.4 Monitorização.....	79
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	80
REFERÊNCIAS	81

1. INTRODUÇÃO

A Auditoria é uma ramificação da Contabilidade, da qual a sociedade exige cada vez mais colaboração para dirimir atos ilegais que possivelmente aconteçam nas empresas, além de ser utilizada na prevenção contra eventuais irregularidades.

O trabalho de auditoria, desde que bem elaborado, gera confiabilidade perante a opinião pública em relação às demonstrações e aos relatórios emitidos pela Contabilidade. Para Santos, Schmidt e Gomes (2006, p.33), “tanto usuários internos como externos necessitam de informações fidedignas, exatas, apresentadas honestamente e isentas de distorções”.

Na contemporaneidade, a Auditoria passa a ser vista como um instrumento de controle administrativo que mede e avalia a eficácia de outros controles, estendendo-se, necessariamente, pelos diversos segmentos de uma empresa, assim como aos fatores externos que, de alguma forma, influenciam os dados da contabilidade, tendo em vista que sua principal finalidade é avaliar as informações contábeis, com o objetivo de verificar se elas são confiáveis, adequadas, totais e seguras.

A análise criteriosa dos controles internos e dos procedimentos de trabalho, aliada a sugestões de melhoria, aumenta sobremaneira o desempenho operacional, bem como a qualidade técnica dos serviços ou mesmo da produção. Nesse sentido, a utilização dos recursos da Auditoria permite que empresários e dirigentes adquiram o entendimento do grau de risco de suas atividades, de maneira a maximizar a eficiência e melhorar a qualidade do trabalho.

Dentro de uma visão pragmática, a Auditoria é fundamentalmente crítica, voltando-se para o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e demonstrações financeiras, de modo a assegurar a correta utilização dos recursos da empresa, tanto de natureza financeira quanto econômica e/ou humana.

Considerando que a inexistência de um controle interno torna favorável a ocorrência de irregularidades, a Auditoria, utilizando-se da Contabilidade como ferramenta para coleta de informações, assume grande importância, haja vista que possibilita esclarecimentos de fatos que devem coincidir com a realidade da empresa, evitando, assim, crimes.

O interesse pelo tema ocorre pelo fato de que a Auditoria, ao longo do tempo, vem ganhando notoriedade como instrumento de especialização contábil, mas, principalmente, pelo fato de que se destina a ser usada para confirmação da própria contabilidade. A veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento são algumas das preocupações que fazem com que essa ferramenta adquira excepcional desenvolvimento, diante de sua característica tipicamente controladora.

Considerando-se que a auditoria não se limita apenas a verificações de fatos passados, observa-se, ainda, que o seu conceito atual é dinâmico, atribuindo-lhe outras importantes funções que abrangem todo o organismo da empresa e da sua administração, tais como: interpretação, previsão de fatos, exame e crítica, como consequência das suas interpretações.

Dessa maneira, ao assumir importância como elemento informativo e de apoio aos administradores em geral, a Auditoria torna-se de grande utilidade para a determinação da real situação de uma empresa, em termos de seus direitos, obrigações e resultados das operações realizadas no período examinado.

Este trabalho que tem como tema **AUDITORIA CONTÁBIL COM QUALIDADE**, procura fazer uma análise de sua aplicação em empresas comerciais brasileiras, investigando o modo como ocorre esse processo na contemporaneidade. E, diante do objeto de estudo, tal como aqui delimitado, tem-se, como problema de pesquisa, a seguinte formulação: **na atualidade, como a Auditoria pode se constituir uma ferramenta eficaz de controle para as empresas comerciais, de maneira a propiciar-lhes confiabilidade e eficiência?**

O objetivo deste trabalho é discorrer sobre a atividade de Auditoria Contábil, enfatizando os procedimentos que são aplicados pelas empresas comerciais brasileiras na atualidade. Tem como objetivos específicos: a) caracterizar a evolução histórica da Auditoria até seu contexto atual nas organizações brasileiras; b) demonstrar a importância da Auditoria Contábil; e c) identificar os métodos e as rotinas praticados no processo de Auditoria Contábil, dentre outras.

A presente pesquisa utilizou, primeiramente, a metodologia da pesquisa para maior conhecimento do assunto. Trata-se de uma pesquisa exploratória de caráter observatório, com o intuito de verificar a importância da auditoria e controle interno nas organizações. Segundo Gil (2007, p. 54) este tipo de pesquisa tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Sendo assim, o estudo está pautado na abordagem qualitativa, trazendo uma análise acerca da atividade de Auditoria, utilizando-se, para tanto, de referências com fundamentos teóricos e específicos localizados em artigos, boletins informativos das áreas de Ciências Contábeis, artigos científicos publicados em sites acadêmicos e relacionados à temática.

O mundo vive momentos de constantes mutações sociais e econômicas, criando ambientes cada vez mais competitivos. Assim, tanto as instituições com fins lucrativos como as instituições sem fins lucrativos, a cada dia, estão sujeitas a se adaptarem a novos métodos e processos de trabalho, provocando situações que resultam na necessidade de reavaliação de paradigmas. Nessa perspectiva, a Auditoria atua como partícipe das mudanças processadas nas empresas, avaliando controles e sugerindo ações e ajustes necessários ao seu sistema e aos seus procedimentos.

Compreendendo e aprofundando o conhecimento em Auditoria, permite-se identificar a sua importância para as organizações de um modo geral, em decorrência das mudanças ocorridas na realidade econômica, tecnológica e da própria evolução da ciência e da sociedade, que tornaram cada vez mais complexas as situações vivenciadas pelas organizações. Como consequência imediata, exige-se, cada vez mais, a qualificação do profissional da contabilidade no campo da Auditoria, para atender, de forma satisfatória, às exigências desse mercado.

A elaboração do presente trabalho, portanto, justifica-se pela necessidade de se estudar os procedimentos adotados pela Auditoria Contábil no âmbito das entidades comerciais, em virtude da dinâmica de mercado em sistema de livre concorrência, sobretudo dentro do mundo globalizado, no que seja: aumento do nível de exigência dos clientes, recursos limitados e maior necessidade de transparência no cumprimento de sua responsabilidade empresarial.

O trabalho se apresenta obedecendo à seguinte estrutura: - Na Parte 1, que é a introdutória, têm-se a explicação do tema e o problema do estudo, definem-se os objetivos do trabalho e as razões de sua elaboração, além de se fazer uma breve revisão da literatura pertinente à Auditoria Contábil. O enquadramento teórico está assim subdividido: - Na Parte 2, aborda-se A Perspectiva Histórica da Contabilidade, que fornece um breve relato da concepção dessa atividade desde os primórdios da civilização. Nessa trajetória, constata-se a origem e Evolução da Auditoria, como ramo da Contabilidade, buscando-se, nos registros de Sílvio Aparecido Crepaldi (2010), o processo de sua institucionalização no Brasil. - A Parte 3, trata dos Aspectos dos Procedimentos da Auditoria, enfocando os principais e procedimentos adotados pelos auditores no exercício de suas atribuições. Autores como Sérgio de Iudícibus (2000), Hilário Franco e Ernesto Marra (2001), Sílvio Luiz de Oliveira (2002), dentre outros, contribuem com os conceitos teóricos sobre os temas relacionados com o assunto da revisão bibliográfica. - A Parte 4 apresenta as peculiaridades das etapas da auditoria e a Parte 5 comenta os instrumentos padronizados de trabalho, os quais diferem das demais, buscando identificar os procedimentos de auditoria mais adequados para serem utilizados no âmbito dessas empresas.

Por fim, apresentam-se as conclusões do estudo realizado, além das referências que o fundamentam.

2. PERSPECTIVA HISTÓRICA DA CONTABILIDADE E ORIGEM DA AUDITORIA

Afirmando ser o homem naturalmente ambicioso, Iudícibus (2000) afirma que a necessidade daquele em contabilizar seus recursos advém desde o início da civilização. Alguns teóricos preferem dizer que a necessidade de contabilizar, ou seja, a Contabilidade existe, pelo menos desde 4000 anos antes de Cristo, quando o homem, tendo um pequeno monte de pedras ao seu lado, separou uma pedra para cada cabeça de ovelha, executando, assim, o que o profissional da contabilidade chamaria hoje de inventário.

A Contabilidade surgiu como uma parte do conhecimento humano, em função da necessidade básica do homem de contar seus rebanhos, produtos de sua pesca ou caça, cujo objetivo seria garantir o resultado positivo da equação entre a necessidade de recursos e a disponibilidade para subsistência (CREPALDI, 2010).

Pela análise desses autores, torna-se possível verificar que a Contabilidade apareceu, ainda que de forma rudimentar, como um instrumento de medição e avaliação de bens, ligando-se às primeiras necessidades humanas de proteção à posse de suas riquezas individuais.

Assim, desde o período primitivo, a Contabilidade se desenvolveu, sempre em função das modificações das relações econômicas ocorridas no mundo, marcadas por períodos assim definidos por Sá (1995 *apud* ALBERTON, 2002): Idade Antiga da Contabilidade – compreende a escrituração dos fatos patrimoniais pelos sumérios, babilônios, egípcios, assírios, cretenses, gregos, romanos e outras civilizações, no período de 6000 anos antes de Cristo a 1202 depois de Cristo; Idade Média da Contabilidade – foi marcada pelo aparecimento do método do registro contábil pelas partidas dobradas, no período de 1202 a 1494; Idade Moderna da Contabilidade – marcada pela divulgação das primeiras obras sobre a técnica dos registros patrimoniais, com destaque para a obra *Tractatus*, de Luca Pacioli em 1494, e pelos estudos científicos de Francesco Villa, no ano de 1840; Idade Científica ou Contemporânea da Contabilidade – marcada pela sistematização do conhecimento contábil, no período de 1840 até os dias atuais.

Em cada período, observa-se que a trajetória evolutiva da Contabilidade é dinâmica, caracterizada pela busca por formas mais eficientes de processar seus registros, procurando quebrar os paradigmas proporcionados nas diferentes idades de sua história.

De acordo com Attie (1998 apud ALBERTON, 2002), a Escola Italiana iniciou o processo de desenvolvimento da Teoria da Contabilidade entre 1840 até 1920, quando, a partir desse período, passou a predominar a Escola Anglo-Americana de Contabilidade, desenvolvendo a Contabilidade de Custos, Gerencial, Análise de Balanços, Auditoria e outras ramificações técnicas.

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

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

Contabilidade é a ciência – ou, segundo alguns, a técnica – destinada a estudar e controlar o patrimônio das entidades do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativos e qualitativos e as variações por ele sofridas, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial e suas variações em determinado período (FRANCO; MARRA, 2001, p.25).

Seguindo a orientação dos doutrinadores, a Contabilidade pode ser reconhecida como arte, como técnica ou como ciência, caracterizando-se, sobretudo, por se constituir no conjunto ordenado de conhecimentos com objeto e finalidade definidos, o que permite enquadrá-la no elenco das espécies do saber humano.

Na acepção ampla do conceito de ciência, enquadra-se como uma das ciências econômicas e sociais, cujo objeto de estudo é, pois, o patrimônio administrável à disposição das entidades econômico-administrativas, sobre o qual fornece as informações necessárias à avaliação da riqueza patrimonial e dos resultados produzidos por sua gestão. Para atingir sua finalidade, utiliza-se, de acordo com Marra e Franco (2001), das seguintes técnicas contábeis:

Escrituração – registro, em livros próprios (Diário, Razão, Caixa e Contas Correntes), de todos os fatos administrativos que ocorrem no dia a dia das empresas;

Demonstrações – quadros técnicos que apresentam dados extraídos dos registros contábeis da empresa, sendo o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício, as demonstrações financeiras mais conhecidas;

Auditoria – verificação da exatidão dos dados contidos nas demonstrações financeiras, por meio do exame minucioso dos registros contábeis e dos documentos que deram origem a eles;

Análise de Balanços – exame e interpretação dos dados contidos nas demonstrações financeiras, com o fim de transformar esses dados em informações úteis aos diversos usuários da contabilidade.

Dentre tais técnicas, o surgimento da Auditoria, em essência, está fortemente atrelado a fatos marcantes da história da Contabilidade, como um marco de aprimoramento do sistema contábil e decorrente de sua evolução, frente ao desenvolvimento econômico dos países. Portanto, para se conhecê-la, tal como é vista atualmente, deve-se analisar o seu processo histórico, a sua origem e o motivo pelo qual ela se tornou uma atividade necessária aos bons andamentos dos diversos negócios a que se aplicava.

2.1 Evolução da Auditoria

Para Crepaldi (2010, p. 23), Auditoria é “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”. Sua origem, embora discutida de forma rigorosa pelos especialistas, é relacionada, por Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 36), com o início das atividades econômicas desenvolvidas pelo homem, afirmando os autores que a:

Auditoria começa em época tão remota quanto à contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a deseabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara.

Nessa perspectiva, documentos históricos afirmam que os imperadores romanos nomeavam altos funcionários para supervisionar todas as operações financeiras de seus administradores provinciais, a fim de que lhes fossem prestadas contas de tais operações, daí advindo a expressão Auditoria, originada do latim *audire*, que significa ouvir, segundo Crepaldi (2010). Encontra-se, também, no século II, na França, que os barões realizavam a leitura pública das contas de seus domínios, na presença dos funcionários designados pela Coroa.

Já o cargo de auditor foi criado na Inglaterra, no final do século XIII, durante o poder do rei Eduardo, que o mencionava sempre que se referia ao exame das contas, inclusive daquelas relativas ao testamento de sua falecida esposa. Sob a alegação de que se as contas não estivessem corretas iria punir os responsáveis por elas, o próprio rei, mediante ato do Parlamento, outorgava direito aos barões para nomear seus representantes oficiais, os quais recebiam a designação de auditores, cuja aprovação era certificada em documentos que se constituíram nos primeiros relatórios de Auditoria, denominados *Probatur Sobre as Contas*.

A Inglaterra, empregando o mercantilismo, dominando os mares e controlando o comércio, mantendo grandes companhias comerciais e instituindo impostos sobre o lucro das empresas para desenvolver a riqueza nacional e firmar-se como uma das grandes potências mundiais, em fins do século XVII, foi o país que mais desenvolveu a Auditoria, mas, somente séculos depois, em seguida à crise do ano de 1929, que essa efetivamente começou a prosperar.

Decorrente da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxação do imposto de renda, baseada nos resultados apurados em balanço, a Auditoria evoluiu paralelamente ao desenvolvimento econômico. Nesse contexto, as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, buscavam na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio.

Muito embora, praticada em contas públicas da Inglaterra desde 1314, a Auditoria somente apareceu como prática sistematizada no século XIX, conforme se depreende do fato de que a partir da segunda metade desse século é que começaram a surgir as primeiras associações de contadores públicos, profissionais que exercem as funções de auditor, de acordo com o relato de Franco e Marra (2001).

Em meados dos anos 30, foi criado o famoso Comitê *May*, conhecido como um grupo de trabalho formado para determinar regras para as empresas que tivessem suas ações cotadas em bolsa de valores, tornando obrigatória a Auditoria Contábil Independente, nas demonstrações financeiras dessas organizações (CREPALDI, 2010).

Esclarece ainda Crepaldi (2010) que os auditores independentes, para exercerem suas atividades, precisavam utilizar informações e documentos que permitissem o profundo conhecimento e as análises das diversas transações financeiras. Para auxiliá-los, eram indicados alguns funcionários da própria empresa, que, por sua vez, com o decorrer do tempo, aprendiam e dominavam as técnicas de auditoria, utilizando-as em trabalhos solicitados pela própria administração. Essas empresas, ao perceberem a possibilidade de diminuir seus custos com Auditoria Externa, aproveitavam mais esses funcionários, implantando um serviço de conferência e revisão interna dos trabalhos contábeis, de forma continuada e permanente, a preço menor.

Os auditores externos também lucraram com isso, pois puderam se dedicar exclusivamente ao seu maior objetivo de examinar a situação econômico-financeira das empresas contratantes. Nos Estados Unidos da América (EUA), por exemplo, as grandes empresas de transporte ferroviário criaram unidades fiscais chamadas *Travelling Auditors* (i. e. Auditores Viajantes), que tinham a função de visitar as estações rodoviárias e assegurar que todo produto da venda de passagens e de fretes de carga estavam sendo arrecadados e contabilizados corretamente. Porém, apenas após a fundação do *The Institute of Internal Auditors*, ou seja, do Instituto de Auditores Internos, em Nova York, é que a auditoria interna passou a ser vista de forma diferente. De um corpo de funcionários de linha, costumeiramente subordinados à contabilidade, aos poucos passou a ter um enfoque de controle administrativo, com a finalidade de avaliar a eficácia e a efetividade dos controles internos (CREPALDI, 2010).

Logo, o seu campo de ação funcional estendeu-se para todas as áreas da empresa e para manter sua independência, passou a subordinar-se diretamente à alta administração da empresa.

Nos tempos modernos, com a formação de grandes empresas (sociedades abertas), a informação contábil, cuja exatidão dos registros e das demonstrações é confirmada pela Auditoria, passou a ser de interesse de grupos cada vez mais amplos de indivíduos, que incluem não somente acionistas, mas também fornecedores, financiadores, banqueiros, poderes públicos (arrecadadores de impostos) e até empregados que participam do lucro ou dos resultados das empresas. De forma indireta, mesmo a sociedade em geral é interessada na informação contábil, haja vista que a vitalidade das empresas é assunto de relevante interesse social (FRANCO, 2006).

2.2 Institucionalização da Auditoria no Brasil

No Brasil, a Auditoria surgiu na época colonial, quando o juiz era a pessoa de confiança do rei, designado pela Coroa portuguesa para conferir o recolhimento dos tributos ao tesouro, no sentido de reprimir e punir fraudes. Posteriormente, no decurso do sistema capitalista, a expansão comercial e a forte concorrência despertaram nas empresas, antes familiares, a necessidade de aumentar suas instalações, investir em tecnologia e aperfeiçoar os controles e procedimentos internos, como, por exemplo, a redução de custos, com a intenção de tornar seus produtos mais competitivos no mercado. Para a consecução desses objetivos, tornou-se necessário atrair recursos de terceiros, por meio de empréstimos em longo prazo e abertura do capital social a novos acionistas (CREPALDI, 2010).

Os investidores precisavam obter informativos sobre a situação financeira e patrimonial, a solvência e a gestão dos recursos da empresa para avaliar a segurança, o grau de liquidez e a rentabilidade. Assim, as demonstrações contábeis tornaram-se os informativos mais importantes e, para maior segurança, os investidores passaram a exigir que as demonstrações fossem examinadas por profissionais independentes e de capacidade técnica reconhecida, a exemplo do que já era realizado nos EUA, na Inglaterra e em outros países desenvolvidos, conforme Correia (2002).

No ano de 1931, por meio do Decreto n.º 20.158, a profissão de guardador de livros passou a ser regulamentada, no que se incluía a função de auditor. E, no ano de 1945, por ocasião da Lei n.º 7.988, foi criado o curso de Ciências Contábeis, de nível superior, e de Técnico, de nível médio, tornando a Auditoria uma prerrogativa daquele profissional. Até então, os trabalhos de auditoria, no Brasil, eram escassos e necessários apenas para o controle administrativo e à formulação de pareceres sobre balanços, ainda como atos formais (CREPALDI, 2010).

Ao final da Segunda Guerra Mundial, os escritórios estrangeiros, acompanhando as instalações de empresas no país, convenceram o empresariado nacional sobre a importância do trabalho de auditoria, e, no ano de 1976, com o advento da Lei n. 6.404, o parecer do auditor independente nas demonstrações contábeis das companhias abertas tornou-se obrigatório e impulsionou a Auditoria brasileira (CREPALDI, 2010).

A evolução da Auditoria no Brasil está primariamente relacionada com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, uma vez que os investimentos também internacionais foram aqui implantados e, compulsoriamente, tiveram de ter suas demonstrações financeiras auditadas. Segundo Correia (2002, p. 21), as principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da Auditoria no país foram:

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

A Lei das Sociedades Anônimas determinou que as companhias abertas, além de observarem as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, sejam obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão (CREPALDI, 2010).

Em essência, a causa da evolução da Auditoria, que é decorrente da evolução da Contabilidade, está ligada ao desenvolvimento econômico dos países, na síntese do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, que geram crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras como uma força motriz para o desenvolvimento da economia de mercado.

A veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios, que confirmasse a qualidade e precisão das informações prestadas, dando, dessa forma, o ensejo ao aparecimento do auditor. Embora cronologicamente haja indícios da existência da profissão de auditor desde o século XIV, essa é, em verdade, uma função nova que vem experimentando excepcional desenvolvimento com diferentes graus de especialização.

3. ASPECTOS BÁSICOS DO TRABALHO DE AUDITORIA

O objetivo fundamental dos trabalhos de auditoria consiste em verificar se as demonstrações financeiras representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira da instituição auditada, em uma determinada data. Os resultados das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos para os períodos semestrais ou anuais correspondentes, são analisados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003).

Os exames devem ser efetuados de acordo com normas específicas, na extensão julgada necessária às circunstâncias, e determinadas em função dos procedimentos de controle interno da instituição, bem como da relevância de suas contas.

3.1 Procedimentos técnicos de auditoria

Os serviços de auditoria são normalmente solicitados pela administração da empresa, pelo conselho de administração, pela diretoria executiva ou pelo conselho fiscal, não havendo compulsoriamente a obrigação de todas as empresas serem auditadas, exceto aquelas que por determinação legal, estatutária ou por força de contratos ou de empréstimos sejam compelidas a fazê-lo (ATTIE, 1998). Para que a auditoria se cumpra, o autor identifica que existem etapas a serem vencidas, as quais podem ser assim resumidas:

- Etapa inicial de auditoria;
- Solicitação dos serviços de auditoria por empresa interessada;
- Dimensionamento dos trabalhos de auditoria;
- Carta-proposta dos serviços de auditoria.
- Etapa de execução do trabalho;
- Estudo e avaliação dos sistemas de controles internos;
- Testes de procedimentos de controles internos;
- Seleção e programa de trabalho da auditoria;
- Aplicação dos procedimentos de auditoria;
- Evidenciação dos exames efetuados
- Etapa de conclusão da auditoria
- Avaliação das evidências obtidas;
- Emissão do parecer de auditoria;
- Elaboração dos relatórios de auditoria.

No processo de auditoria, necessário se faz seguir um roteiro determinado com o objetivo de reunir subsídios e informações em extensão e profundidade adequadas. Segundo Almeida (2003, p. 55), “os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras”. Na conceituação trazida pela Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 11), de 17 de dezembro de 1997, em seu item 11.1.2.1, consta que:

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, abrangendo testes de observância e testes substantivos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003).

Ao planejar e programar a auditoria, o auditor considera dez procedimentos que, de acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002), são eles: procedimentos de revisão analítica, inspeção, confirmação, questionamento, contagem, rastreamento, *vouching*, observação repetição e técnicas de auditoria computadorizada.

3.1.1 Conceitos dos procedimentos

O trabalho da auditoria interna compreende o teste, exame e comprovação das atividades da empresa, nos seus vários segmentos, desde o planejamento global das atividades até as informações finais sobre os resultados e a posição financeira, abrangendo a apreciação e opinião sobre o desempenho e os sistemas de coordenação, controle e gerenciamento dessas atividades.

Contudo, os testes, exames e comprovações são, portanto, os procedimentos técnicos adotados pelo auditor para obter evidências suficientes para convencer-se sobre a qualidade e desempenho do universo por ele examinado, visando atingir os objetivos delineados.

- a. **Teste de auditoria** é o ato praticado pelo auditor no sentido de certificar-se quanto à natureza, às características, qualidades e demais atributos de um universo, mediante alguns de seus componentes individuais ou de parte do todo. Compreende, portanto, o processo de seleção e análise desses componentes ou de partes do universo total.
- b. **Exames de auditoria** são o conjunto de atos praticados pelo auditor para realização de seu trabalho e emissão de um relatório ou opinião.
- c. **Comprovação de auditoria** é o ato de apurar e demonstrar, acima de qualquer dúvida, uma situação ou um atributo do universo.

Portanto, o auditor escolhe os procedimentos técnicos de auditoria a serem aplicados, baseado em critérios pessoais de julgamento. Para orientar o seu julgamento, deve ter presente as normas de auditoria geralmente aceitas.

Um princípio bem estabelecido é de que a opinião do auditor deve fundamentar-se em evidência e que esta, em auditoria, colhe-se por meio de testes. Uma decisão significativa a ser tomada pelo auditor refere-se à determinação de quanto e que tipo de evidência se deve obter.

3.1.2 Evidências de auditoria

As evidências de auditoria consistem em informações, documentos e dados que são relevantes para o trabalho em questão, dos quais o auditor se utiliza para fundamentar suas opiniões, comentários, recomendações e conclusões.

O auditor deverá obter evidências que sejam suficientes, pertinentes e fidedignas, para fundamentar suas opiniões, comentários, recomendações e conclusões. Tais evidências devem ser parte integrante dos seus papéis de trabalho.

- a. **Suficiência:** é a medida da relevância e satisfatoriedade da evidência obtida, que deve permitir a terceiros chegar às mesmas conclusões do auditor.
A importância relativa e o risco determinam o juízo do auditor quanto à suficiência da evidência a ser obtida.
- b. **Pertinência:** é o grau de concernência e razoabilidade da evidência, que depende, basicamente, do julgamento do auditor.
- c. **Fidedignidade:** refere-se à autenticidade, validade e exatidão da evidência.

A evidência será mais ou menos fidedigna, dependendo da sua fonte de obtenção e de sua natureza, sendo razoável supor que:

- a evidência obtida de fonte independente, externa à organização, é mais fidedigna que a obtida dentro da própria entidade;
- entre evidências obtidas na própria entidade, será mais fidedigna aquela em condições mais satisfatórias de controle interno;
- a evidência obtida por meio da observação e inspeção pelo próprio auditor é preferível à obtida indiretamente por terceiros;
- a evidência documental é preferível à evidência testemunhal;
- a confiança na evidência aumentará quando a mesma for obtida por fontes distintas.

3.1.2.1 Classes de evidências

As evidências de auditoria, segundo a fonte de obtenção, classificam-se em: física, documental, analítica, testemunhal e por confirmação de terceiros.

- a. Física:** obtida pela comprovação:
 - I. da existência real de ativos e passivos financeiros, recursos humanos, instalações, imóveis, equipamentos, veículos, móveis e utensílios, estoques, materiais, publicações, objetos, etc.;
 - II. da realização de obras e serviços;
 - III. das condições e impactos ambientais.

- b. Documental:** consiste em registros, contratos, relatórios, memorandos, cartas, notas, faturas, recibos, impressos, etc.
 - As três categorias de evidência documental mais importantes são:
 - I. a produzida e mantida por terceiros;
 - II. a produzida por terceiros e em poder da entidade;
 - III. a produzida e mantida pela entidade.

- c. Analítica:** consiste em análises, conferências e cálculos, que devem ser registrados nos papéis de trabalho do auditor ou na própria cópia do documento examinado, desde que esta evidência seja incorporada à pasta de auditoria.

- d. Testemunhal:** consiste em informações apropriadas de pessoas que têm conhecimento dentro e fora da organização auditada, em forma de declaração recebida em resposta a perguntas formuladas por escrito ou oralmente, mediante entrevista direta.

- e. Por confirmação de terceiros:** consiste na corroboração verbal ou por escrito de terceiros em relação a determinadas informações de interesse, sendo aplicável, principalmente, aos fornecedores, prestadores de serviços, contas de saldos bancários e títulos a receber.

3.1.2.2 Critérios de avaliação das evidências

Quando se pergunta qual a quantidade de evidências necessárias ao auditor, a resposta é: a quantidade que ele julgar suficiente.

Entretanto, a avaliação é um julgamento calcado em critério, que deve ser definido pelo auditor, com base em materialidade, relevância, risco relativo, vulnerabilidade, princípios e custo. Além disso, também a fidedignidade e a pertinência das evidências são fatores de grande importância.

- a. **Materialidade:** importância relativa, em termos de valores e cifras, que um bem, operação ou fato tem em um determinado contexto.
- b. **Relevância:** importância relativa da informação, em termos de representatividade, independentemente de valor, que um bem, operação ou fato passa a ter num determinado contexto abrangido pela auditoria.
- c. **Risco relativo e vulnerabilidade:** maior ou menor risco que pode emergir da natureza da operação examinada. A vulnerabilidade está ligada à qualidade dos aspectos de controle interno existentes. Quanto melhores os controles, menos vulneráveis serão as operações e as atividades desenvolvidas nesse ambiente. ³
- d. **Princípios:** são os procedimentos aceitos tecnicamente pelo auditor, bem como os de conduta, tendo em vista as conotações de integridade.
- e. **Custo:** relaciona-se com a comparação entre os custos para obtenção de uma evidência e o grau de segurança que as evidências proporcionam. Para decidir se determinado tipo de evidência compensa o custo de sua obtenção, o auditor deve estudar as alternativas de que dispõe para as provas que procura.

3.1.3 Procedimentos para obtenção de evidências

Os procedimentos técnicos de auditoria podem ser classificados em função dos procedimentos para obtenção de evidências e dos procedimentos para quantificação e seleção dos itens a serem examinados, o que, neste último caso, significa o processo de amostragem a ser utilizado. Entretanto, os procedimentos de auditoria destinados à obtenção de evidências são os seguintes:

- a. **Inspeção física**

É o ato físico praticado pelo auditor de visitação ao local onde se situa o objeto de seu exame, dentro ou fora da empresa, a fim de realizar o seu trabalho, no decorrer do qual aplicará todos os tipos de testes, comprovações e exames necessários à situação encontrada e objetivos de auditoria definidos.

A inspeção física a obtenção de evidência física, mediante exame e constatação da existência real de ativos e passivos, da realização de obras e serviços e das condições e impactos ambientais. A evidência deve ser documentada nos papéis de trabalho. É importante registrar que a inspeção física pode proporcionar a evidência sobre a existência de ativos, mas não sobre o seu valor e a sua propriedade.

b. Observação direta

É o processo de acompanhamento físico e técnico por parte do auditor interno, para examinar atentamente um ciclo de atividades, de registros, levantamentos, discussões, apresentações, movimentos e demais ações praticadas pela empresa ou por terceiros, no ambiente interno ou externo à empresa.

A observação direta ou *in loco* destina-se à obtenção de evidência relacionada aos procedimentos, rotinas e comportamentos adotados, bem como à ambiência e aos aspectos de segurança. Deve ser documentada sob forma de fluxogramas, esquemas, descrições e preenchimento de questionários.

É um procedimento de levantamento de informações bastante eficaz, contudo, certas cautelas devem ser adotadas para assegurar-se da exatidão das observações registradas, por meio de confirmações com os auditados e verificações de procedimentos e rotinas já processadas.

c. Comprovação documental

É o ato de apurar e demonstrar, acima de qualquer dúvida, uma situação ou um atributo do universo, uma responsabilidade, uma existência física, etc.

Provas documentais são todos os documentos, formulários, notas, pedidos, processos, orçamentos, registros, relatórios e demais papéis utilizados no processo administrativo ou gerencial da empresa no curso normal de sua atividade e dos quais o auditor se vale para documentar suas constatações e conclusões.

- A comprovação ocorre por meio de dados obtidos de fontes internas ou externas à empresa, com provas documentais, fotográficas, testemunhais ou sistêmicas.
- A comprovação documental proporciona a obtenção de evidência mediante o exame de documentos e registros.

A adoção deste procedimento engloba os pontos importantes a seguir:

- o comprovante deve ser um documento genuíno e, conforme o caso, apresentar-se devidamente preenchido, assinado, aprovado, registrado e processado conforme determina o controle interno em vigor;
- a transação ou operação deve enquadrar-se nas atividades normais da empresa;
- o registro da transação ou operação deve ser corretamente efetuado de modo a ser refletido pelas contas ou posições afetadas;
- a normatização e legislação deverão ter sido cumpridas e consideradas tempestivamente.

d. Análise

Este procedimento trata dos atos técnicos praticados pelo auditor para concluir sobre uma condição, atributo ou posição do universo.

Envolve a apuração dos elementos que constituem a amostra, examinando-os quanto à sua pertinência, completeza, autorização, legitimidade e exatidão, assim como a oportunidade de sua permanência ou exclusão, bem como a justeza em relação aos padrões normativos definidos e demais aspectos voltados à movimentação ocorrida.

A evidência analítica pode ser obtida por meio de diversos métodos de análise, tais como: decomposição, comparação, fluxogramas, obtenção de relações e índices, tendência, exame de variações e investigação de transações não habituais, devendo ser documentada em papéis de trabalho.

- **Análise por Decomposição**

Esta modalidade de análise se baseia no parcelamento de totais, permitindo o exame de cada parte que compõe esse todo para conhecer-lhe a natureza, o valor, o grau de importância relativa, etc.

A decomposição percentual é um recurso de análise bastante útil na obtenção de evidências, pois indica de imediato o grau de importância relativa de cada parcela em face do total, podendo ainda ser usada para sinalizar as áreas, grupos ou itens que deverão merecer maior e imediata atenção por parte do auditor.

Ao julgar o grau de relevância das cifras, o auditor deve, também, ter em mente o “risco” associado à natureza da operação que essas cifras traduzem, bem como a “vulnerabilidade” associada à maior ou menor adequação e efetividade dos controles existentes nas unidades em que essas operações se realizam. Por exemplo, o “risco relativo” quando se considera “Disponibilidades” será mais imediato do que o relativo a “Contas a Receber”, “Inventário” ou “Imobilizado”. Por outro lado, um determinado padrão de controle interno poderá ser considerado muito fraco em relação à “Empresa e Bancos” e “Aplicações no Mercado de Capitais”, mas aceitável quanto ao “Imobilizado”.

- **Análise por Comparação**

A análise por comparação é especialmente útil quando dispomos de padrões de desempenho, de custo ou de qualidade, ou de referência passível de comparação, como, por exemplo: o valor de mercado, o preço do concorrente, a capacidade de produção, a meta prevista no planejamento da atividade ou da empresa, a dotação orçamentária, etc.

É usual também proceder à comparação de valores e quantidades correspondentes ao período em exame com os valores e quantidades de períodos precedentes, revelando variações relevantes que podem, também, ser expressas por taxas de crescimento.

- **Análise de Fluxogramas**

A análise de fluxogramas é de grande valia para o auditor quando o seu objetivo é, principalmente, o exame de rotinas e procedimentos adotados ou programados.

Assim, o auditor deve ser capaz de elaborar e analisar fluxogramas, com o objetivo de obter evidência de desvios, na prática, em relação a organização, processos, rotinas e procedimentos previamente definidos e regulamentados pela administração, bem como evidenciar falhas e deficiências de controle observadas.²

- **Análise de Relações e Índices**

A análise por meio da apuração de relações e índices é utilizada para avaliar, por exemplo, a rentabilidade, a liquidez, a produtividade, o absentéismo, o risco, a situação patrimonial, o grau de endividamento, o *quantum* de produtos e fatores, o preço real, etc.

Assim, a obtenção de evidência de problemas relacionados com esses aspectos torna-se possível por intermédio da medição de desempenho real. Por conseguinte, deve-se estabelecer como medir o desempenho, definindo-se a unidade de medida e a fórmula de cálculo (relação ou indicador) a utilizar, além, naturalmente, de contar com um sistema de informações adequado.

- **Análise de Tendências**

O auditor conseguirá obter determinadas evidências por meio análise de séries históricas. Nessa análise, pode-se evidenciar não só tendências crescentes ou decrescentes, como também a habitualidade, ou não, de determinadas ocorrências.

- **Análise de Variações**

Frequentemente, é possível a obtenção de evidências mediante o exame de variações atípicas relevantes, observadas de um período para outro. Nesses casos, o exame das causas da variação anormal pode levar à identificação de erro ou irregularidade.

- **Investigação de Transações Não Habituais**

O auditor deve estar atento à condução dos processos administrativos e operacionais pelos empregados e dirigentes da empresa, comparando as formas e os caminhos adotados com aqueles que as normas ou a habitualidade indicam.

Muitas vezes, tal atitude proporciona resultados bem mais eficientes e conclusivos do que os obtidos por outras técnicas.

e. Conferência

A evidência analítica pode também ser obtida mediante a conferência dos cálculos e dos registros formais e dados básicos relativos a determinado componente. A conferência deve ser documentada em papel de trabalho ou na cópia do documento objeto de exame, com os elementos que se fizerem necessários.

- **Conferência de Cálculos**

Procedimento que visa efetuar a prova de correção matemática de fórmulas e resultados de operações sobre números e adoção correta de taxas e índices utilizados pela empresa ou por terceiros em operações, transações, contratos, demonstrativos financeiros, saldos, totais, valores e registros objetos de exame.

- **Conferência de Requisitos Formais e Dados Básicos**

Esta modalidade de conferência objetiva verificar se todas as informações e elementos indispensáveis foram, conforme o caso, preenchidos, impressos, registrados, atendidos ou anexados corretamente.

É frequente a necessidade de conferência de datas, assinatura, alçada, identificação, código, endereço e atendimento a registros ou elementos formais, em muitos casos de obrigatoriedade legal, que devem constar de documentos, contratos e títulos.

A conferência de títulos de crédito (letra de câmbio, nota promissória, cheque, certificado de depósito bancário, etc.), por exemplo, é um procedimento muitas vezes utilizado em razão desses títulos serem:

- formais: o que significa que não podem ser redigidos segundo o critério do devedor ou do credor, pois suas enunciações principais são determinadas em lei;
- literais: o que significa que vale o seu teor, isto é, o que está escrito;
- autônomos: o que significa que dá origem a obrigações desvinculadas da causa que o gerou ou de quem seja o seu legítimo portador, o que impõe a esse portador cuidados para preservar os seus direitos.

- **Conciliações de Registros e Saldos**

Este procedimento consiste no confronto, visando esclarecer diferenças de lançamentos e saldos registrados na empresa, com os correspondentes lançamentos e saldos apresentados por extrato de contas fornecido pelo banco ou outras entidades. Algumas vezes, presta-se a esclarecer diferenças entre diversas fontes de controle alternativas.

A conciliação deve ser devidamente documentada em papel de trabalho com os extratos e as listagens pertinentes em anexo.

3.1.4 Procedimentos para quantificação e seleção dos itens a serem examinados

O processo de auditoria é uma análise crítica. O auditor pode empregar uma ou mais técnicas de auditoria a fim de reunir evidências a respeito dos itens sob exame. Às vezes pode ser necessário examinar evidências com respeito a cada item; outras, pode-se selecionar apenas determinados itens e, outras ainda, pode-se aplicar um procedimento de amostragem para escolher os itens.

3.1.4.1 Amostragem

É o procedimento técnico pelo qual o auditor realiza uma observação parcial de um universo, com o fim de conhecer seus atributos e suas características típicas. Entretanto, é um procedimento alternativo para o exame do universo total, já que este é impraticável, em circunstâncias normais, uma vez que apresentaria em termos de custo de controle.

Por ser uma observação parcial, envolve uma margem de insegurança e de risco para o auditor.

Esse fato, assim como a qualidade do controle interno existente, é determinante para a decisão do auditor quanto à natureza da amostragem a aplicar, conforme pode ser observado:

- **Naturezas da amostragem**
 - **Amostragem Simples:** a comprovação é efetuada pelo auditor sem nenhuma sistematização lógica quanto a atributos, natureza, valor ou quantidade das amostras escolhidas; portanto, de maneira arbitrária.
 - **Amostragem Crítica ou Subjetiva:** a comprovação é efetuada por meio do direcionamento das amostras, quanto à sua quantidade, natureza, ao seu valor ou atributo, para determinar características ou atender aos objetivos do auditor.
 - **Amostragem Estatística ou Probabilística:** é a seleção, em uma base científica, para análise de um certo número de itens que compõem um universo, a fim de formar uma opinião sobre o mesmo.

- **Amostragem estatística ou probabilística**

Baseia-se em fundamentos matemáticos e exige que a amostra selecionada apresente um comportamento mensurável em termos das leis de probabilidade, sendo o tamanho da amostra definido em função do parâmetro a estimar, do nível de confiança desejável, do erro tolerável ou índice de precisão escolhido, do grau de dispersão da população e do tamanho da população.

O auditor não só determina a natureza e o número de amostras a verificar do universo total mediante sistemas estatísticos, mas também utiliza esses sistemas para proceder à análise da significância dos resultados obtidos.

- **Planos de amostragem probabilística**

- **Amostragem aleatória simples**

Dentre as várias técnicas existentes para extrair uma amostra, talvez a mais importante seja a da amostragem aleatória. Frequentemente designada por “amostragem aleatória simples”, para ser distinguida de outros planos de amostragem que incorporam elementos de amostragem aleatória.

De modo geral, a amostragem aleatória simples exige que cada “elemento” da população tenha a mesma oportunidade de ser incluído na amostra.

A viabilidade de obtenção de uma amostra verdadeiramente aleatória é muito maior quando os itens puderem ser listados. Desta forma, esta técnica torna-se mais fácil quando os itens estão, de alguma forma, ordenados, preferencialmente, em ordem numérica.

O processo de seleção exige que se atribuam números consecutivos aos itens listados, escolhendo-se depois, aleatoriamente, os números dos itens que comporão a amostra.

Para a escolha dos itens, podem ser compostas tabelas de números dispostos de modo aleatório e que serão consultados pelo auditor durante o trabalho. Essas tabelas podem ser preparadas pelos sistemas informatizados e conterem quantidades de números condizentes com os universos a serem examinados, isto é: de 1.000 a 100.000 ou a 1.000.000, e denominam-se Tabela de Números Aleatórios.

Para usar uma tabela de números aleatórios, devem ser seguidos os seguintes passos:

- faça uma lista dos itens da população;
- numere, consecutivamente, os itens na lista, a começar do zero (0,00, 000, etc.);
- leia os números na tabela de modo que o número de algarismos em cada um seja igual ao número de algarismos do último número da sua listagem;
- despreze quaisquer números que não correspondam a números da lista ou que sejam repetições de números lidos anteriormente;
- continue o processo até ter o número desejado de observações;
- use os números assim escolhidos para identificar os itens da lista a serem incluídos na amostra.

○ **Amostragem sistemática ou intervalos**

Nesta técnica, os itens são selecionados de modo que permaneça entre eles um intervalo uniforme. Conhecido o tamanho do universo e o tamanho da amostra, a relação entre ambos indicará o intervalo de frequência.

A amostragem sistemática é, de fato, muito semelhante à amostragem aleatória simples, requer uma lista de itens da população. Se os itens da lista não se apresentarem em uma ordem determinada, ou seja: alfabética ou não numérica, a amostragem sistemática pode resultar em uma amostra realmente aleatória, escolhendo-se cada k -ésimo item da lista, em que k é obtido dividindo-se o tamanho da população N pelo tamanho da amostra n . Assim, se $N = 200$ e $n = 10$, então $K = 20$. Isto significa que será escolhido um item em cada sequência de 20.

Dois aspectos devem ser considerados na aplicação deste método:

- o ponto de partida deve ser aleatório;
- o arquivo e/ou registro de documento sujeito ao teste deve ser em uma ordem tal que elimine parcialidade ou motivação prévia.

- **Amostragem por estratificação**

Pressupõe a divisão da população em subgrupos (estratos) de itens similares, procedendo-se então à amostragem em cada subgrupo.

A lógica do processo é que, dispondo os itens da população em subgrupos *homogêneos*, a variabilidade é menor do que a da população global, o que leva à necessidade de um menor tamanho da amostra.

Em geral, procede-se à amostragem aleatória em cada estrato. Esta técnica é bastante útil quando o universo apresenta muita diversidade nos seus valores individuais, datas, etc.

- **Amostragem por grupos**

Técnica que consiste na escolha de certos grupos de transações a serem examinadas na sua totalidade, ou testadas. Os grupos de transações podem ser:

- transações de uma certa data;
- transações de certa natureza.

Pressupõe a disposição dos itens de uma população em grupos heterogêneos representativos da população global. Cada grupo pode ser encarado como uma minipopulação.

- **Plano de amostragem não probabilística**

- **Amostragem por julgamento**

A amostragem por julgamento é uma amostragem subjetiva, em que a variabilidade amostral não pode ser estabelecida com precisão. Consequentemente, não há possibilidade de qualquer estimativa do erro amostral, isto é: da variabilidade amostral.

Pressupõe uma comparação entre uma situação encontrada e os padrões técnicos, operacionais, éticos ou empresariais aplicáveis ao caso, e, na sua falta, exigirá do auditor uma solução resultante da aplicação do seu juízo crítico profissional.

Baseia-se, portanto, no julgamento pessoal do auditor, e é utilizada em situações em que a natureza e a qualidade dos itens a serem testados não permitem a utilização da amostragem probabilística

3.1.5 Procedimentos de revisão analítica

Os procedimentos de revisão analítica compreendem o estudo e a comparação de relação entre dados, envolvendo o cálculo e a utilização de índices financeiros simples, inclusive análise vertical de demonstrações, comparação de quantias reais com dados históricos ou orçados, e utilização de modelos matemáticos e estatísticos, tal como análise de regressão (BOYNTON; JOHNSON; KELL 2002).

Esse tipo de procedimento geralmente é utilizado em auditorias descendentes, para desenvolver expectativas sobre determinada conta de demonstrações de resultado contábeis e avaliar a razoabilidade das demonstrações contábeis, dadas às circunstâncias então presentes. Na visão de Almeida (2003, p. 448) “é detectar e analisar situações anormais e significativas constadas nas demonstrações contábeis, mais precisamente nas contas do balanço patrimonial e nas demonstrações do resultado do exercício”.

3.1.5.1 Inspeção

Para Jund (2001, p.265), é o “exame de registros, documentos e ativos tangíveis”. Esse procedimento envolve escrutínio cuidadoso e exame detalhado de documentos e registros, além do exame físico dos recursos tangíveis, sendo utilizado intensamente em auditorias. Muitas vezes, resultam na coleta e na avaliação, tanto de evidência ascendente como de evidência descendente. (BOYNTON, JOHNSON, KELL, 2002).

O exame físico é a verificação *in loco*, que deve proporcionar ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado. Attie (1998, p. 133) menciona as seguintes características do exame:

Identificação: comprovação através do exame visual do item específico a ser examinado.

Existência física: comprovação, por meio da constatação visual, de que o objeto ou item examinado existe realmente.

Autenticidade: poder de discernimento de que o item ou objeto examinado é fidedigno.

Quantidade: a apuração das quantidades reais existentes fisicamente, somente se dando por satisfeito após apuração adequada.

Qualidade: exame visual de que o objeto examinado permanece em uso, não está deteriorado e merece fé.

Como exemplos de auditoria de exame físico têm-se: contagem de caixa, contagem de estoques, contagem de investimentos, contagem de ativo imobilizado, contagem de duplicatas a receber/a pagar e contagem de cautela de ações do capital (ATTIE, 1998).

3.1.5.2 Confirmação

A confirmação, como procedimento de auditoria, implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habituadas a confirmar (ATTIE, 1998). O autor ressalta que, para ser competente, a prova deve ser tanto válida quanto relevante, levando-se em consideração a data-base de confirmação, a amplitude do teste de confirmação e o tipo de confirmação a ser empregado.

Existem dois tipos de pedidos de confirmação que podem ser utilizados em auditoria, a saber: o positivo e o negativo. Segundo Attie (1998), o pedido de confirmação positivo é utilizado quando se faz necessária a resposta da pessoa de quem se quer uma confirmação formal, enquanto utiliza-se o pedido de confirmação negativo, quando na falta de confirmação, o auditor entende que a pessoa concorda com os valores colocados no pedido da confirmação.

A confirmação de contas a receber, confirmação de advogados, confirmação de empréstimos, confirmação de bancos em conta movimento e confirmação de estoques em poder de terceiros são alguns dos exemplos desses procedimentos citados por Attie (1998).

3.1.5.3 Questionário

Para os autores Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 210), os questionários envolvem a colocação de questões pelo auditor, verbalmente ou por escrito, geralmente, dirigidas à administração ou a empregados, para a obtenção do conhecimento do sistema de controle interno e para a obtenção de dados e identificação de várias tarefas executadas ou explicações necessárias às matérias em exame pelo auditor.

Attie (1998), que também denomina esse procedimento de inquérito, menciona que podem ser realizadas perguntas sobre o aumento das vendas no período, a posição dos investimentos, a existência de materiais de movimentação morosa ou obsoletos, a existência de duplicatas em atraso e os controles internos mantidos pela empresa.

3.1.5.4 Contagem

Attie (1998, p. 137) define a contagem com conferência de cálculos como sendo “procedimentos de auditoria voltados para a constatação de adequação das operações aritméticas e financeiras”. Embora seja este o procedimento de auditoria mais simples e completo por si mesmo, é a única forma de constatação das várias operações que envolvam somas e cálculos, tais como: cálculo da listagem de estoque, soma do razão auxiliar de clientes/fornecedores, soma do diário auxiliar de clientes/fornecedores, cálculo da equivalência patrimonial sobre os investimentos, cálculo dos dividendos a distribuir aos acionistas, cálculo da depreciação dos bens do imobilizado, cálculo da variação sobre empréstimos e cálculo dos juros a receber/pagar.

A conceituação dada pela NBC T 11, em sua Resolução CFC N.º 820/1997, acerca de contagem, considerada também como cálculo, é “conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias”.

3.1.5.5 Rastreamento

No rastreamento, o auditor seleciona os documentos criados para as transações executadas, com o objetivo de determinar quais informações daqueles documentos encontram-se adequadamente registradas nos livros contábeis (diário e razão). A direção do teste é: dos documentos para registro contábeis, refazendo o fluxo original dos dados no sistema contábil (BOYNTON; JOHNSON; KELL 2002).

3.1.5.6 Vouching

O *vouching* envolve a seleção de lançamentos nos registros contábeis para obtenção e inspeção da documentação, com base na qual os lançamentos foram efetuados, para determinação da validade e exatidão das transações contabilizadas. (BOYNTON, JOHNSON, KELL, 2002).

Em síntese, o *vouching* é o caminho inverso do rastreamento, ou seja, parte-se de um determinado lançamento do Razão, para acompanhá-lo até chegar ao documento ou documentos que o originam.

3.1.5.7 Observação

A observação criteriosa é prática essencial em qualquer tipo de auditoria, pois vai revelar como as pessoas seguem os procedimentos da organização e, também, como funcionam os processos produtivos e os sistemas de controle em geral.

Segundo Attie (1998, p.143):

É a técnica indispensável à auditoria. Pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exames, e é uma técnica dependente da argúcia, dos conhecimentos e da experiência do auditor, que, colocada em prática, possibilitará que sejam identificados quaisquer problemas no item em exame.

3.1.5.8 Repetição

De acordo com os autores Cook e Winkle (1979, p. 283), “muitas partes das demonstrações financeiras podem ser auditadas mais perfeitamente, quando o auditor refaz os cálculos”. Assim, um importante procedimento de auditoria é a repetição, pelo auditor, de conciliações e cálculos realizados pelo cliente, tais como: totais de lançamentos contábeis, cálculos de depreciação, juros, ágios ou deságio no lançamento de bônus, quantidade de vezes dos preços unitários nos itens do estoque, totais em quadros e tabelas auxiliares, etc. (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

3.1.5.9 Técnicas de auditoria computadorizadas

A complexidade das atividades do auditor independente exige o uso de todas as ferramentas técnicas para otimização do trabalho e, assim, para ganho de tempo e segurança. Quando os registros contábeis do cliente são mantidos em meio eletrônico, o auditor pode utilizar técnicas de auditoria computadorizadas. As técnicas em questão, também, podem ser utilizadas com procedimentos de revisão analítica para o desenvolvimento de expectativas sobre um saldo de conta ou uma classe de transações, ou podem ser utilizadas para a realização de testes que confirmem as expectativas do auditor (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Os objetivos a serem atingidos formularão o programa de trabalho do auditor, que poderá realizá-lo por área ou tarefa, cabendo-lhe decidir quais procedimentos usar em cada situação, e qual a extensão e profundidade necessárias para os exames de auditoria. A sua criteriosa decisão é livre e relaciona-se, ao mesmo tempo, com a capacitação técnica, a independência e o cuidado inerentes à profissão, observando aos seguintes aspectos, conforme Attie (1998):

O simples registro contábil, sem outras comprovações, não constitui elemento comprobatório;

Na ausência de comprovante idôneo, o auditor deve auxiliar na determinação da validade dos registros contábeis, sua objetividade, sua tempestividade e sua correlação com outros registros contábeis ou elementos extracontábeis;

Para ser aceitável, a correlação deve ser legítima e relevante, considerando a fonte externa, o sistema contábil e o controle interno, além do conhecimento direto e pessoal obtido pelo auditor por meio de verificações físicas, observações, cálculos e inspeções, que ofereçam maior segurança do que as informações colhidas indiretamente;

Desde que praticável e razoável, e quando o ativo envolvido for de expressivo valor material, em relação à posição patrimonial e financeira e o resultado das operações, as contas a receber devem ser confirmadas por meio de comunicação direta com os devedores e, da mesma forma, o levantamento físico de inventários deve ser observado pelo auditor;

Como regra geral, existe relação entre o custo da obtenção de uma comprovação e seu benefício para o exame. Entretanto, a dificuldade ou o custo não constituem razões suficientes para sua dispensa, quando o auditor a julgar necessária.

4. ETAPAS DE AUDITORIA

4.1 Planejamento do trabalho de auditoria

4.1.1 Finalidade

É a fase mais importante da atividade de auditoria, tendo por finalidade a identificação dos trabalhos a serem executados em cada uma das unidades da empresa, cuja hierarquização deve considerar suas características, operações e respectivos riscos, vulnerabilidade e materialidade envolvidos.

Tornando, ainda, um compromisso para agir em bases ordenadas, realísticas e sistemáticas sendo, ainda, uma escolha racional de curso de ação, consistindo na determinação antecipada de quais procedimentos serão aplicados, bem como a extensão e a distribuição desses procedimentos no tempo e a determinação de quem executará os trabalhos.

4.1.2 Vantagens

A realização de um trabalho com planejamento tem as seguintes vantagens potenciais:

- a. garantia de atuação em áreas importantes ou seu reconhecimento enquanto seja possível ou econômica a sua verificação;
- b. identificação tempestiva de problemas significativos que afetam o objeto do exame;
- c. disponibilidade da equipe mais qualificada para o trabalho;
- d. adoção de procedimentos apropriados de auditoria, em função dos objetivos do trabalho;
- e. realização de trabalhos em processos, produtos e áreas de risco significativos.

4.1.3 Tipos de planejamentos

Quanto à sua abrangência, o planejamento pode ser global ou estratégico e detalhado ou específico:

4.1.3.1 Planejamento global

Deve ser subdividido por trabalho, para cada ano-calendário, chegando-se, assim a um Plano Anual de Auditoria, no qual são discriminados os trabalhos programados para cada área ou sistema, no ano corrente.

O Plano Anual de Auditoria deve se basear em uma visão abrangente da organização e identificar operações que envolvam maior risco e áreas reconhecidamente problemáticas, dando ênfase, principalmente, a esses pontos, intensificando os exames e/ou aplicando o escopo de auditoria.

Na ENTIDADE, o planejamento global é consubstanciado com a elaboração do PLANO ANUAL DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA (PAAAI) OU SEMELHANTE – Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna, no qual são observados os seguintes aspectos e fatores relevantes:

- a. avaliação da execução do planejamento estratégico e do Plano de Ação da ENTIDADE;
- b. expectativa do conselho fiscal, do conselho de administração e da diretoria colegiada, em relação à auditoria;
- c. expectativa dos diversos níveis gerenciais da ENTIDADE em relação à auditoria;
- d. expectativas demonstradas pelos gerentes dos diversos níveis, responsáveis pelas operações e atividades, quanto aos itens passíveis de auditoria;
- e. avaliação permanente das reclamações de clientes, das denúncias e de matérias divulgadas pela imprensa;
- f. identificação, pelas Unidades de Auditoria Regional, de pontos relevantes de atuação;
- g. visão global e comportamental das tendências da ENTIDADE subsidiada em análises efetuadas pelas unidades de auditoria, em suas respectivas áreas de atuação, com segmentação de ambientes de controle, pontos de risco relevantes, tipo e volume das transações/ operações, fatores históricos de desempenho, administração e outros componentes significativos;
- h. análise conjugada dos indicadores obtidos, objetivando estabelecer uma escala de prioridades, com a necessária ponderação de relevância, em face dos fatores de risco, importância e amplitude do objeto de auditoria, mediante elaboração de matriz de risco;
- i. planejamento e distribuição do orçamento global de horas, pelo colegiado de Auditoria, considerando a previsão por área, programas, processos, treinamentos e reuniões de trabalho.

4.1.3.2 Planejamento Detalhado

Consiste na definição, pelas Unidades de Auditoria Regional, sob a coordenação da Unidade de Auditoria Operacional e de Rede, das atividades a serem realizadas e seus respectivos cronogramas, com base no PAAAI OU SEMELHANTE, bem como as necessidades de trabalhos especiais.

4.1.3.3 Plano de Trabalho

Estabelecido em função do planejamento detalhado, o plano é elaborado pelo auditor e/ou equipe e é submetido à aprovação da Unidade de Auditoria Regional, antes de sua execução, considerando:

- a. plano estratégico da ENTIDADE;
- b. legislação e normas internas aplicáveis;
- c. monitorização das informações dos sistemas corporativos;
- d. relatórios e informações gerenciais de auditorias anteriores;
- e. desempenho e expectativas em relação ao segmento a auditar;
- f. auditoria de autoavaliação;
- g. avaliação preliminar do sistema de controle interno, envolvendo conhecimento, registro, revisão e avaliação do(da) processo/área a ser auditado(a).

O plano de trabalho deve ser desenvolvido segundo os parâmetros descritos a seguir:

O PORQUÊ - definição precisa do objetivo de auditoria, com especificação daquilo que se pretende realizar e/ou a questão a responder acerca do objeto sob exame;

O QUÊ - definição dos Programas de Auditoria a serem utilizados, seus passos e atividades e, também, a identificação de níveis e pontos de controle cuja avaliação seja indispensável à consecução do objetivo proposto;

QUEM - definição do supervisor, da equipe de trabalho, das atribuições individuais, como também dos gestores que devem receber os RELATÓRIOS ou o RELATÓRIO DE AUDITORIA;

ONDE - definição do local físico de realização do trabalho e em quais unidades pode haver a necessidade de desdobramento da atividade;

QUANDO - determinação da época de realização do trabalho e do cronograma de tarefas e fatores relacionados a:

- disponibilidade dos gestores para acompanhamento do serviço;
- intercâmbio de informações ou negociação de propostas de melhoria;

- transcurso de mudanças estruturais em sistemas, produtos e serviços;
- adequada escolha da equipe, em função do plano de férias ou outros afastamentos eventuais;

COMO - determinação dos procedimentos específicos de auditoria a serem utilizados, bem como extensão, profundidade e limitações dos exames;

QUANTO - determinação do período de abrangência do exame e avaliação dos riscos envolvidos e definição do tamanho das amostras.

4.1.4 Conteúdo do planejamento do trabalho de auditoria

Um planejamento de auditoria deve envolver, entre outras, as seguintes considerações:

4.1.4.1 Conhecimento prévio das atividades e operações

Estabelece o conhecimento prévio das operações a serem auditadas, para dar o embasamento total dos reflexos operacionais e contábeis dessas operações.

Permite visualizar globalmente o item a ser examinado e definir a linha de conduta, os parâmetros a serem utilizados e até onde se deve realizar o trabalho.

4.1.4.2 Aspectos que auxiliam no conhecimento prévio das atividades:

- **Controles Organizacionais**

É recomendável uma pesquisa acerca do exame, descrição de funções para os diferentes cargos que existem dentro da organização ou da área específica a examinar, existência de manuais de procedimentos administrativos que descrevem os controles e atividades da área ou atividade a examinar.

- **Controles Gerais da Atividade**

O grau de responsabilidade dos indivíduos que controlam as atividades e transações é, muitas vezes, a chave de operações bem dirigidas e bem controladas.

- **Controle do Sistema de Informações**

A qualidade do sistema de informações deve permitir ao auditor avaliar o grau de controle sobre as operações da empresa.

- **Controles Internos Contábeis**

A confiabilidade sobre a exatidão e veracidade das transações registradas é baseada em um bom sistema de controles internos contábeis.

- **Princípios e Métodos de Contabilidade**

A revisão dos princípios e métodos de contabilidade adotados na empresa deve ser objeto de avaliação por parte do auditor, que deve analisar a adequação e consistência daqueles.

4.1.4.3 Pesquisa de fontes alternativas

Obtenção de possíveis subsídios e materiais que auxiliem o bom andamento do trabalho, tais como:

- trabalhos realizados anteriormente e a identificação prévia de pontos ou problemas auxiliam no encaminhamento de um bom planejamento;
- consulta à pasta permanente, que contém a legislação específica, atos normativos inerentes à operação auditada;
- levantamento de sistemas de controle, etc.

4.1.4.4 Assistência e colaboração da área auditada

A obtenção do máximo de assistência e colaboração por parte da área auditada permite que o auditor se concentre em auditar e não em outras tarefas que possam ser praticadas pela área.

4.1.4.5 Avaliação do controle interno

Determinação da efetividade do controle interno existente e análise de suas possíveis fraquezas, quanto aos riscos envolvidos e às sugestões propostas.

4.1.5 Programa de Auditoria

4.1.5.1 Aspectos gerais

O Programa de Auditoria é estruturado com base no princípio do Controle Perfeito, ou seja, aquele que examina, na integridade, o efeito de uma operação ou o conjunto de operações decorrentes da atividade da entidade, envolvendo nesse exame a comprovação e a análise da estrutura, da organização, das normas, dos sistemas de controle, dos procedimentos, dos planos, dos registros e das informações delas decorrentes, não significando, portanto, o exame da totalidade das transações, mas apenas que uma parte delas será individual e integralmente testada.

O modelo de Programa de Auditoria contém, em sua estrutura, as definições da natureza dos exames, assim entendido como objeto, objetivos, elementos de exame e referenciais de controle, como também a dinâmica dos testes.

Os Programas de Auditoria devem ser elaborados de forma a garantir a padronização dos procedimentos de auditoria, das abordagens, do produto final a ser fornecido aos clientes e da entrada e gerenciamento de dados no sistema de informações da auditoria.

Os Programas de Auditoria devem ser orientados no sentido de permitir uma visão ampla do atendimento e da gestão dos produtos e serviços em cada unidade ou processos auditados, enfocando-se, entre outros, pontos de controle, riscos envolvidos, aspectos preventivos e detectivos, cumprimento das diretrizes da empresa e aderência às normas.

Para melhor alcance do objetivo, os Programas de Auditoria são divididos em passos, cujo detalhamento é feito por meio de uma titulação do mesmo, seguida de itens sequenciais, em que são apresentadas instruções sobre como obter as respostas que irão satisfazer aos objetivos da auditoria.

Na auditoria da ENTIDADE, os Programas de Auditoria são previamente elaborados, a partir de suas linhas de atuação e organização, abrangendo os aspectos de gestão, negocial e de resultado, bem como a administração e operacionalização de recursos próprios e de terceiros, sendo definidos, em cada plano de trabalho, os passos e/ou programas a serem utilizados.

5. EXECUÇÃO DO TRABALHO DE CAMPO

5.1 Conceito

Compreende todos os esforços do Auditor para acumular, classificar e avaliar informações e evidências, a fim de capacitá-lo a firmar uma opinião, constituindo-se, em última análise, em examinar, obter evidências, medir e avaliar.

5.1.1 Aspectos gerais

Após o planejamento, definidos o plano e os Programas de Auditoria a serem aplicados, inicia-se a etapa de execução do trabalho de campo, a ser desenvolvido pelo auditor ou pela equipe, que deve apresentar-se ao responsável pela unidade auditada, explicitando os objetivos da auditoria, de forma a tornar conhecido o contexto do trabalho.

No desenvolvimento dos trabalhos devem ser aplicadas técnicas e procedimentos de auditoria que possibilitem adequada avaliação, com vistas à obtenção de evidências que fundamentem e suportem as conclusões e opiniões, objeto da avaliação, registrando-as nos papéis de trabalho.

A avaliação deve estar calcada em critérios definidos com base na materialidade, nos princípios, na relevância, no risco relativo e na vulnerabilidade.

5.1.2 Fases da execução do trabalho de campo

5.1.2.1 Execução propriamente dita

Implica levar a efeito o trabalho previamente planejado, em obediência às normas usuais de auditoria e à aplicação dos procedimentos para a obtenção dos objetivos traçados, compreendendo o conhecimento e a documentação, em papéis de trabalho, dos procedimentos definidos e o contato direto e pessoal com as áreas e os responsáveis.

A documentação pode ser entendida como a tradução, nos papéis de trabalho, de informações, apontamentos, provas e descrições dos serviços executados, compreendendo, basicamente, a medição e a avaliação dos fatos, das operações ou dos processos da ENTIDADE.

5.1.2.2 Supervisão do trabalho em campo

5.1.2.2.1 Considerações gerais

Uma das fases mais importantes de todo trabalho de auditoria é a supervisão ao pessoal em campo. Além de certificar-se de que o trabalho tem a qualidade necessária e está de acordo com as normas e políticas definidas pela auditoria, a supervisão tem efeito direto sobre o treinamento e o desenvolvimento profissional e pessoal dos supervisionados, resultando, ao final, na melhoria dos serviços prestados pela auditoria.

Uma vez planejado e iniciado o trabalho em campo, há a necessidade de acompanhar o seu desenvolvimento, implicando, portanto, em supervisão.

Além disso, existe a necessidade de revisão do trabalho dos auditores, que deve ser feita o mais rapidamente possível, uma vez concluída a auditoria. Em seguida, deve-se discutir o trabalho com quem o fez, apresentando-lhe os pontos fortes e aqueles a desenvolver, tendo em vista a melhoria da qualidade dos próximos trabalhos.

5.1.2.3 Supervisão do trabalho do auditor e do auditor interno na entidade

Na ENTIDADE, a responsabilidade pela supervisão dos trabalhos de auditoria está afeta às Unidades de Auditoria Regional, ficando a cargo do AUDITOR DE NÍVEL SÊNIOR o desenvolvimento dessa atividade.

A supervisão abrange todos os trabalhos de auditoria, para que o auditor atue com comprovada eficiência e eficácia.

O trabalho de supervisão deve ser executado com a necessária competência e zelo, objetivando assegurar, em todas as suas etapas:

- a adoção de procedimentos e métodos para transmitir as instruções de trabalho à equipe de auditores;
- a certificação de que todos os integrantes da equipe conheçam suas funções e os objetivos a serem alcançados;
- a extensão e profundidade no cumprimento do Programa de Auditoria;
- o cumprimento das normas de auditoria;
- a observância da programação e dos objetivos do trabalho;

- o nível, a adequação e a qualidade dos papéis de trabalho, bem como a fundamentação neles existente, para suporte das constatações, conclusões e recomendações de auditoria;
- a qualidade dos relatórios quanto à objetividade, clareza, concisão, oportunidade, materialidade e utilidade para a unidade auditada;
- o acompanhamento do orçamento de horas definido para a realização das tarefas.

Os trabalhos de supervisão devem ser cumpridos de maneira formal e adequada, com documentação própria a ser arquivada juntamente com os papéis de trabalho.

O grau de supervisão irá depender da competência da equipe designada para a realização do trabalho de campo e da dificuldade prevista ou encontrada nesse trabalho.

5.1.2.4 Revisão dos trabalhos de auditoria

Supervisão e revisão são duas atividades distintas. Enquanto a supervisão, para melhor alcance dos resultados de auditoria, deve ser feita concomitante à execução do trabalho, a revisão pode ocorrer após a sua conclusão.

O mais recomendável é que estas duas atividades sejam exercidas por um mesmo auditor durante a execução dos trabalhos de auditoria.

A revisão da execução do trabalho de auditoria, por meio do manuseio da pasta pelo supervisor, deve ficar comprovada, página a página, sendo que a data e o nome deste devem ficar registrados, mediante o preenchimento dos campos disponíveis nos papéis de trabalho.

O alcance da revisão dos trabalhos deve abranger, dentre outros, os seguintes aspectos:

- **Pasta de Trabalho:** (Organização, Completeza e Apresentação)
- **Papéis de Trabalho:** (Concisão, Objetividade, Limpeza, Lógica e Completeza)
- **Relatórios e Relatórios:** (Oportunidade, Clareza, Concisão, Objetividade e Caráter construtivo)

5.1.2.5 Encerramento dos trabalhos

5.1.2.5.1 Considerações

Ao término da fase de execução do trabalho de auditoria, o auditor deve estar convencido de que os procedimentos adotados foram suficientes e adequados para fundamentarem as conclusões, opiniões e recomendações, consignadas nos papéis de trabalho.

O auditor ou a equipe de auditores deve, antes da emissão dos RELATÓRIOS ou do RELATÓRIO DE AUDITORIA, discutir com o auditado as constatações relativas ao processo sob exame, com o objetivo de possibilitar troca de opiniões e informações, de forma a diminuir prováveis riscos de auditoria, com a indicação de ocorrências inexistentes ou já regularizadas, ou ainda que poderiam ter sido resolvidas tempestivamente.

Deve o auditor certificar-se, também, de que o auditado compreenda claramente o conteúdo da abordagem e de suas implicações no sistema de controle interno, de modo a obter o seu comprometimento institucional na busca da regularidade do objeto de auditoria.

5.1.2.6 Finalização

A finalização do trabalho de auditoria compreende basicamente:

- **emissão de relatórios/RELATÓRIO DE AUDITORIA**
 - a. reunião formal com o auditado para discutir os pontos constantes da minuta do relatório de auditoria;
 - b. a definição de prazos, em conjunto com o auditado ou gestor, para implementação das ações corretivas ou plano, para solução dos fatos abordados nos RELATÓRIOS ou no RELATÓRIO DE AUDITORIA;
 - c. redação criteriosa do relatório final de auditoria e/ou relatório que, antes de ser assinado e encaminhado, será objeto de revisão pelo supervisor do trabalho;
 - d. obtenção da ciência do auditado para os aspectos abordados nos RELATÓRIOS ou no RELATÓRIO DE AUDITORIA.

- **O fechamento dos papéis de trabalho,**
 - a. revisão final do conteúdo de cada papel;
 - b. referenciação adequada dos documentos e papéis de trabalho;
 - c. arquivamento dos papéis de trabalho e cópias dos documentos comprobatórios na pasta de auditoria;
 - d. avaliação do resultado do trabalho realizado em relação ao planejado;
 - e. avaliação do pessoal envolvido na execução do trabalho;
 - f. o encaminhamento da pasta de auditoria à Unidade de Auditoria Regional.

5.2 Controle

O controle da realização do trabalho de auditoria implica a manutenção de um sistema de acompanhamento permanente do trabalho realizado e a realizar, objetivando a melhoria da qualidade do controle interno e a otimização das atividades da entidade, assim como as bases despendidas comparadas às orçadas.

5.2.1 Fases

5.2.1.1 Na realização do trabalho

A fase de planejamento do trabalho identificou, anteriormente, a definição do trabalho, assim como o orçamento de horas previsto para sua realização. A manutenção do eficiente controle da execução possibilita seu encerramento no tempo previsto. Isto serve como indício para a eficiência do pessoal, a constatação de inúmeras dificuldades para o trabalho de campo ou, efetivamente, inadequado orçamento de horas. Em qualquer dessas hipóteses, o responsável pelo trabalho precisa ser avisado para a tomada das ações corretivas. De qualquer forma, distorções significativas necessitam de explicação por parte dos executores.

5.2.1.2 Nas atividades de auditoria

Encerrado o trabalho de auditoria em campo, devem ser implementadas atividades de acompanhamento, com a finalidade de verificar a integridade e eficácia das ações propostas em decorrência das constatações da auditoria, bem como do cumprimento dos prazos acordados.

As atividades de acompanhamento são realizadas com base no Sistema de Informações de Auditoria ou semelhante, que trata, dentre outros, os casos de não conformidades mencionados em Relatório de Auditoria Prioritário (RAP), relacionados com as evidências de prejuízos financeiros, econômicos ou institucionais, ou aqueles já configurados.

A caracterização desse acompanhamento ocorre, inclusive, por contato e/ou visita à unidade auditada, sempre que constatada sua necessidade.

6. INSTRUMENTOS PADRONIZADOS DE TRABALHO

6.1 Conceito

São os instrumentos de trabalho utilizados pela área de auditoria interna da EMPRESA, com vistas à padronização das atividades.

6.2 Tipos

6.2.1 Plano de trabalho

Instrumento de caráter obrigatório, que se destina ao registro formal das definições do serviço de auditoria a ser executado, resultante do planejamento detalhado realizado pelas Unidades de Auditoria Regional.

O Plano de Trabalho compreende: identificação da unidade, equipe de auditores e respectivo supervisor; Programa(s) de Auditoria aplicável(eis) e o prazo de realização do(s) trabalho(s); objetivo e escopo do trabalho; pontos de controle; procedimentos de auditoria; cronograma de atividades; e avaliação do cumprimento do Plano de Trabalho.

6.2.2 Programa de Auditoria

O Programa de Auditoria é um instrumento do processo de planejamento, que possibilita ao auditor examinar o todo ou parte de um ciclo, sob o enfoque de gestão, sistêmico, operacional, contábil, financeiro, ou mesmo para efetuar uma verificação especial, com a necessária completeza, abrangência e utilidade para o fim a que se destina, compreendendo uma relação de exames e procedimentos a serem aplicados.

Na EMPRESA, os Programas de Auditoria são estruturados de forma padronizada e direcionados para atender às necessidades de informação dos clientes internos e externos da auditoria.

Os objetivos do Programa de Auditoria são:

- a. permitir ao auditor obter informações adequadas que possibilitem a formação de opinião;
- b. estabelecer um roteiro de trabalho ordenado e padronizado em relação ao serviço;
- c. assegurar que todos os pontos relevantes de controle das operações e serviços sejam verificados;
- d. permitir, como instrumento auxiliar, a avaliação do desempenho do auditor;
- e. propiciar o autodesenvolvimento do auditor.

6.2.3 Papéis de trabalho

São o conjunto de documentos e formulários padronizados contendo as informações e provas obtidas pelo auditor durante o seu exame, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

São de caráter confidencial, pois revelam afirmações obtidas que não podem, em hipótese alguma, ser utilizadas em benefício próprio ou de terceiros.

Na EMPRESA, os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva das unidades da área de auditoria interna, responsáveis por sua guarda e sigilo.

6.2.3.1 Finalidade

Uma das normas usuais de auditoria estabelece que o auditor deve colher elementos comprobatórios suficientes, a fim de apoiar sua opinião sobre os exames efetuados.

Com a finalidade de atender a essa norma, os auditores elaboram papéis de trabalho, que representam o registro escrito permanente de todas as evidências obtidas ao longo da execução do serviço de auditoria.

Os principais objetivos dos papéis de trabalho de auditoria são os seguintes:

- atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- acumular as provas necessárias para suportar a opinião do auditor;
- delimitar o objetivo do exame que está sendo efetuado;
- demonstrar o critério de seleção dos itens sob exame;
- auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho;
- demonstrar a extensão do exame realizado;
- indicar a natureza e credibilidade das informações obtidas;
- facilitar a revisão pelo auditor responsável pela supervisão, a fim dele assegurar-se de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- servir como base para avaliação dos auditores;
- demonstrar, quando solicitado, a origem e os detalhes das informações apresentadas no relatório emitido.

6.2.3.2 Aspectos fundamentais dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho espelham as características do auditor que os elaborou. Nesse sentido, deve-se observar que, nem sempre, o que é claro e suficiente a um também o é a outros.

A habilidade técnica e a competência profissional dos auditores estão refletidas nos papéis de trabalho elaborados. Um auditor eficiente é capaz de realizar seu trabalho de acordo com as normas usuais de auditoria, empregando o melhor de seus esforços na criação de papéis de trabalho da máxima utilidade.

Assim, dentre os aspectos fundamentais dos papéis de trabalho, pode-se destacar os seguintes:

a. Completeza

Os papéis de trabalho precisam ser completos por si sós, ou seja, devem ter princípio, meio e fim. Os papéis de trabalho são completos quando refletem claramente todas as informações referentes à composição dos dados significativos dos exames, juntamente com os métodos e as técnicas de verificação empregados e outras evidências necessárias à preparação do relatório.

b. Objetividade

Os papéis de trabalho necessitam ser objetivos e devem demonstrar os caminhos percorridos pelo auditor para a condução de seus objetivos.

A forma de apresentação e o conteúdo dos papéis de trabalho devem ser de modo a permitir que um auditor que não tenha participado do trabalho possa chegar às mesmas conclusões que as incluídas no Relatório de Auditoria.

c. Relevância

Na realização do exame, o auditor explora e analisa uma gama de informações. No entanto, não é preciso incluir todos os detalhes obtidos ou conhecidos, mas aqueles considerados relevantes.

O auditor tem que desenvolver a capacidade de registrar somente os aspectos materiais, indispensáveis ao entendimento e à comprovação do trabalho executado e ao suporte das suas conclusões, constatações e recomendações.

d. Concisão

Os papéis precisam ser concisos. A qualidade da concisão determina a clareza e a autossuficiência.

Ser conciso não significa ser por demais sucinto, mas registrar a quantidade e a qualidade certa, de forma que todos entendam, sem necessidade de explicação por parte de quem elaborou os papéis.

e. Clareza

Os papéis de trabalho devem ser claros, representando com exatidão os exames efetuados, de forma explícita e fácil de se entender.

f. Estrutura Lógica

Os papéis devem ser estruturados conforme o raciocínio lógico, apresentando a sequência natural dos fatos e dos testes efetuados para atingir o objetivo pretendido.

g. Limpeza

É necessário esmero na preparação dos papéis de trabalho, evitando-se todas e quaisquer incorreções e imperfeições.

Os papéis de trabalho elaborados pelo auditor não devem conter rasuras e rabiscos, não sendo permitido, também, o uso de corretivos.

6.2.3.3 Natureza dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho são de duas naturezas: os elaborados pelo auditor, com o uso dos modelos padronizados, e aqueles preparados ou obtidos na área auditada, representados por cópias de documentos originais ou demonstrações especialmente preparadas para atender à auditoria, também conhecidos como Papéis Preparados pela Área (PPA).

6.2.3.4 Formulários utilizados na auditoria interna da empresa

Para elaboração dos papéis de trabalho, a auditoria interna da EMPRESA adota os seguintes formulários padronizados:

Papel de 7 colunas: é utilizado para demonstrar as análises, explicações e registros de ocorrências, bem como composição e demonstração do saldo de uma ou de várias contas, quando couber.

Papel de 14 colunas: é utilizado para análise e preparação da Cédula-Líder e, em outras circunstâncias, quando o auditor realiza um exame mais apurado, como, por exemplo, a reconciliação ou análise envolvendo inúmeros componentes.

Papel memorando: este formulário é utilizado para relato dos procedimentos e dos critérios adotados em relação ao exame de determinada atividade ou operação, bem como quando o auditor necessita descrever uma seqüência mais longa ou um resumo da tarefa realizada, de acordo com as circunstâncias necessárias na ocasião.

Observação

Os formulários são utilizados quando os papéis de trabalho são elaborados manualmente. Nos casos de elaboração dos papéis por meio de microcomputador, são utilizados os padrões demonstrados nos anexos.

6.2.3.5 Modelos de papéis de trabalho

São adotados os seguintes modelos de papéis de trabalho elaborados pelo auditor, cujas especificidades variam em função da modalidade de auditoria, quer seja Auditoria Contábil e Tributária ou Auditoria Operacional, de Gestão e de Sistemas: Cédula-Líder; Cédula Secundária; Cédula Derivada; Relatório de Auditoria; e RELATÓRIO DE AUDITORIA.

6.2.3.6 Papéis de trabalho utilizados na Auditoria Operacional

a. Cédula-Líder – CL

- Destina-se a apresentar uma visão global do escopo do trabalho efetuado, estruturada na forma de índice, tendo por base o Programa de Auditoria aplicado.
- Na Cédula-Líder, são demonstrados apenas os passos de auditoria a serem objeto de exame, conforme definido no Plano de Trabalho.
- Para a elaboração da Cédula-Líder, é utilizado o formulário de 14 colunas, o qual deve conter:

b. Cabeçalho

- nome do Programa de Auditoria;
- nome da unidade auditada;
- elaborado por: nome do(s) auditor(es) responsável(eis) pelo preenchimento da Cédula;
- data: data do preenchimento;
- revisado por: nome do auditor responsável pela revisão;

- data: data da revisão;
- código: sigla CL seguida da numeração de página;
- unidade: código da unidade auditada;
- passo de auditoria: identificação dos passos a serem aplicados;
- legenda: tiques e letras referentes ao cumprimento dos passos:
- as letras indicativas de passo cumprido, em ordem ou com exceções, são transcritas das respectivas Cédulas Derivadas;
- os tiques indicativos de passo não cumprido ou não alcançado obedecem à legenda-padrão da Cédula-Líder;
- página: identificação da página de localização da Cédula Derivada;
- assinatura e identificação do(s) auditor(es), compreendendo o nome completo, a função, a matrícula e a Unidade de Auditoria Regional de lotação.

Legenda

- ✓ passo não alcançado pelo processo sob exame
- ☑ passo não cumprido pelo auditor
- A** passo cumprido pelo auditor – em ordem
- Ⓐ passo cumprido pelo auditor – com exceções

c. Cédula Derivada – CD

- Utilizada para consignar os exames, as constatações e conclusões do auditor, conforme o desenvolvimento do trabalho de campo, devendo conter necessariamente:

d. Conteúdo

- objetivo: objetivos específicos dos exames realizados pelo auditor;
- técnica aplicada: identificação dos procedimentos técnicos aplicados para os exames e testes realizados;
- critérios de seleção: critério utilizado para seleção e quantificação dos itens a serem examinados;
- universo/amostra/enquadramento: quantificação do universo, da amostra e dos itens em que foram detectadas não conformidades;
- demonstração dos exames: demonstração da origem e dos detalhes das informações apresentadas, de forma a sustentar adequadamente as conclusões do auditor;

- notas/comentários: demonstração, em sequência numérica, das informações que possibilitem elucidar os fatos apresentados, constatados e/ou evidenciados, de forma a facilitar a compreensão do objeto testado, bem como das conclusões a serem apresentadas e as recomendações e/ou sugestões, se for o caso;
- conclusão: apresentação, de forma clara, da opinião do auditor sobre os resultados decorrentes dos exames e testes realizados, bem como dos reflexos passados, presentes e futuros, se for o caso;
- referências: utilização de tiques, letras e outros sinais na Cédula Derivada que possibilitem a compreensão do fluxo (procedência/destino) das informações contidas na referida Cédula, bem como do seu relacionamento com as demais Cédulas Derivadas elaboradas no serviço;
- assinatura, sob carimbo, do(s) auditor(es) responsável(eis) pela elaboração da Cédula.

Observações

A Cédula Derivada é composta por tantas folhas quantas sejam necessárias para possibilitar a compreensão dos fatos evidenciados, observando-se sempre a concisão, clareza, objetividade e relevância.

Os papéis de trabalho preparados ou fornecidos pela área auditada são, também, codificados, com a aposição da expressão “PPA” sublinhada, seguida da numeração do PPA na Cédula Derivada, e, abaixo, o código da Cédula correspondente e o indicativo da quantidade de páginas do PPA, da seguinte forma:

PPA1

A

½

6.2.3.7 Papéis de trabalho utilizados na Auditoria Contábil

a. Cédula-Líder – CL

- Destina-se ao registro dos grupos de contas e seus respectivos saldos constantes no balanço patrimonial, ou balancetes a serem examinados. Para tanto, podem ser utilizados os formulários de 7 ou 14 colunas, os quais deverão conter:

b. Cabeçalho:

- nome do Programa de Auditoria;
- nome da unidade auditada;
- elaborado por: nome dos) auditor(es) responsável(eis) pelo preenchimento da Cédula;
- data: data do preenchimento;
- revisado por: nome do auditor responsável pela revisão;
- data: data da revisão;
- código: letras maiúsculas, seguidas dos números 1 ou 2, indicativas da Cédula, e da numeração da página, sendo:
- CL1, para ATIVO;
- CL2, para PASSIVO;
- unidade: código da unidade auditada;
- descrição: subgrupos e seus respectivos saldos, seguidos da referência identificadora das Cédulas Secundárias, obedecendo ao seguinte:

c. Correlação das referências na Cédula-Líder

ATIVO (letra maiúscula simples)	REF	PASSIVO (duas letras maiúsculas)
1 ATIVO CIRCULANTE E REALIZ. A LONGO PRAZO		2 CIRCULANTE E EXIG. A LONGO PRAZO
1.1 DISPONIBILIDADES	A	4.1 DEPÓSITOS
1.2 APLIC. INTERFINANCEIRAS DE LIQUIDEZ	B	4.2 OBRIG. P/OPERAÇÕES COMPROMISSADAS
1.3 TÍTULOS E VAL. MOBILIÁRIOS	C	4.3 REC. DE AC. CAMBIO, LI, CH, LH, DEBÊNTURES
1.4 REL. INTERFINANCEIRAS	D	4.4 REL. INTERFINANCEIRAS
1.5 REL. INTERDEPENDÊNCIAS	E	4.5 REL. INTERDEPENDÊNCIAS
1.6 OPERAÇÕES DE CRÉDITO	F	4.6 OBR. P/EMP. E REPASSES
1.3 OUTROS CRÉDITOS	G	4.9 OUTRAS OBRIGAÇÕES
1.9 OUTROS VALORES E BENS	H	
		5 RESULT. EXERC. FUTUROS
		5.1 REC. EXERCÍCIOS FUTUROS
2 PERMANENTE		6 PATRIMÔNIO LÍQUIDO
2.1 INVESTIMENTOS	I	6.1 PATRIMÔNIO LÍQUIDO
2.2 IMOBILIZADO DE USO	J	
2.4 DIFERIDO	L	
		CONTAS DE RESULTADO
		7 CONTAS CREDORAS
		3 CONTAS DEVEDORAS
		CONTAS DE COMPENSAÇÃO
		3.1 COMPENSAÇÃO ATIVO
		9.2 COMPENSAÇÃO PASSIVO

Observação

A fonte pesquisada (balancete, balanço, relatórios do Sicon, etc.) deve ser indicada no rodapé da Cédula-Líder.

d. Cédula Secundária – CS

- Tem como finalidade demonstrar os itens selecionados para exame e o critério adotado evidenciando, em cada um deles, os subgrupos e as subcontas selecionadas para exame, e englobando sob a designação “outros” o total das subcontas que não serão examinadas. Deve ser preenchida da seguinte forma:

e. Cabeçalho:

- nome do Programa de Auditoria;
- nome da unidade auditada;
- elaborado por: nome do(s) auditor(es) responsável(eis) pelo preenchimento da Cédula;
- data: data de início do preenchimento;
- revisado por: nome do auditor responsável pela revisão;
- data: data da revisão;
- código: sigla do Programa de Auditoria seguida da referência identificadora do subgrupo, conforme constante na Cédula-Líder, e da numeração da página;
- unidade: código da unidade auditada;
- subconta: código da subconta sob exame, conforme Plano de Contas da Empresa, ou indicação de “diversas”, se a Cédula contiver o exame de mais de uma.

f. Conteúdo

- indicação do ano relativo à abrangência do trabalho;
- nome da(s) subconta(s) a ser(em) examinada(s);
- mês/meses e respectivo(s) valor(es) de abrangência do trabalho. Os valores referem-se aos saldos das subcontas constantes dos balancetes/balanços a serem examinados;
- referência identificadora da subconta acrescida de número sequencial indicativo do desdobramento da Cédula Secundária.

Observação

Critério de seleção: no canto inferior esquerdo, abaixo da moldura, o auditor deve descrever os fatores (materialidade, relevância, risco envolvido, variação significativa, etc.) que fundamentaram a seleção das subcontas a serem examinadas.

g. Legenda

- Identificar, no canto inferior esquerdo, os tiques, as letras e outros sinais utilizados para possibilitar a compreensão do fluxo das informações contidas na Cédula Secundária.

h. Cédula Derivada – CD

- Utilizada para consignar os exames, as constatações e conclusões do auditor, conforme o desenvolvimento do trabalho de campo, devendo conter necessariamente:

i. Conteúdo

- objetivo: objetivos específicos dos exames realizados pelo auditor, referentes a determinado passo de auditoria;
- técnica aplicada: identificação dos procedimentos técnicos para os exames e testes realizados;
- critério de seleção: critério utilizado para seleção e quantificação dos itens a serem examinados, por amostragem;
- universo/amostra/enquadramento: quantificação do universo, da amostra objeto dos exames e dos itens em que foram detectadas não conformidades;
- demonstração dos exames: demonstrações da origem e dos detalhes das informações apresentadas, de forma a sustentar, adequadamente, as conclusões do auditor;
- notas/comentários: demonstração, em sequência numérica, das informações que possibilitem elucidar os fatos apresentados, constatados e/ou evidenciados, de forma a facilitar a compreensão do objeto testado, bem como das conclusões a serem apresentadas e as recomendações e/ou sugestões;
- conclusão: apresentação, de forma clara, da opinião do auditor sobre os resultados decorrentes dos exames e testes realizados, bem como dos reflexos passados, presentes e futuros;
- referências: utilização de tiques, letras e outros sinais na Cédula Derivada que possibilitem a compreensão do fluxo (procedência/destino) das informações contidas na referida Cédula, como também do seu relacionamento com as demais Cédulas Derivadas, como, por exemplo:

Legenda

Σ somatório

< obtido

√ não conferido

□ conferido;

assinatura: sob carimbo, do(s) auditor(es) responsável(is) pela elaboração da Cédula.

Observações

A Cédula Derivada é composta por tantas folhas quantas sejam necessárias para possibilitar a compreensão dos fatos evidenciados, observando-se sempre a concisão, clareza, objetividade e relevância.

Os papéis de trabalho preparados ou fornecidos pela área auditada são, também, codificados, com a aposição da expressão “PPA” sublinhada, seguida da numeração do PPA na Cédula Derivada, e, abaixo, o código da Cédula correspondente e o indicativo da quantidade de páginas do PPA, da seguinte forma:

PPA1

RD

½

6.3 Considerações

Referências entre papéis de trabalho

O uso da referência no corpo das Cédulas deve obedecer ao seguinte critério:

- quando colocada do lado direito de um saldo ou de uma informação, indica que o documento em que se avalia esta informação ou este saldo está arquivado depois deste papel de trabalho (vai para);
- quando colocada do lado esquerdo, significa que o documento de origem está colocado antes (vem de).

Cruzamento de referências

Os cruzamentos somente devem ser efetuados quando referirem-se a valores idênticos.

Tiques explicativos

São sinais utilizados para que o auditor demonstre o procedimento praticado, sem maiores descrições do fato, eliminando a necessidade de repetir explicações e facilitando o entendimento e a revisão dos papéis de trabalho.

A sua utilização é mais usual na indicação da fonte de informação, na conferência de valores e na comparação de informações de origem distintas.

Os critérios básicos para utilização dos símbolos são: criar símbolos simples, claros e inconfundíveis; utilizar lápis ou grafite vermelho, em caso de papéis manuscritos; não utilizar tiques em demasia na Cédula, para não dificultar o entendimento do trabalho realizado; explicitar de forma precisa e imediata o exame praticado; indicar, preferencialmente, a explicação do símbolo na mesma Cédula em que foi utilizado; e utilizar símbolos semelhantes para situações semelhantes, dentro do mesmo trabalho.

Notas Explicativas/Comentários

As notas explicativas e os comentários correspondem aos exames realizados pelo auditor e têm conotação de ordem geral, não podendo ser identificadas por meio de tiques ou letras.

Devem ser utilizadas, por exemplo, para explicar as limitações dos testes, as alterações nos critérios de cálculos financeiros, as mudanças de comportamentos, situações e apresentação de informações, peculiaridades das operações, produtos, serviços, processos, etc.

As explicações e os comentários devem ser apresentados no corpo do papel de trabalho, sob o título *Notas*, utilizando-se de numeração sequencial quando se tratar de mais de um ponto a ser descrito.

Para efetuar referências internas em uma mesma Cédula, serão utilizados números circulados ao lado dos valores e/ou das informações mencionados.

Relatórios de auditoria

São documentos técnicos destinados a relatar o resultado do trabalho do auditor, com o objetivo de transmitir as constatações de auditoria, emitir uma opinião, oferecer recomendação ou sugestão, bem como indicar as não conformidades observadas.

Na auditoria interna da EMPRESA, são utilizados os seguintes modelos de relatórios:

a. Relatório de Auditoria Gerencial – RAG

O Relatório de Auditoria Gerencial consolida os aspectos de natureza administrativa, operacional, financeira e contábil, verificados no desenvolvimento da auditoria, com vistas a proporcionar uma visão global acerca do desempenho na gestão de produtos, serviços, processos e unidades, bem como das necessidades de ajustes para a melhoria da qualidade dos serviços prestados e dos controles internos.

Deve compreender, necessariamente:

- descrição sucinta dos objetivos, da abrangência e das limitações do trabalho;
- declaração de observância às normas usuais de auditoria;
- descrição dos fatos observados, suas causas e consequências, de forma clara, objetiva e concisa, distinguindo-se fatos de opiniões;
- pontos fortes que contribuem para o bom desempenho da unidade, inclusive quanto à qualidade dos serviços prestados e dos controles internos;
- tratamento dado pela unidade aos fatos relatados em outros trabalhos de auditoria interna e externa;
- recomendações e sugestões;
- conclusões sobre o objeto de auditoria, de forma a propiciar uma visão global acerca do desempenho dos produtos, serviços processos e unidades sob exame.

b. Relatório de Auditoria em Entidades Externas – RAE

O Relatório de Auditoria em Entidades Externas destina-se a dar conhecimento dos fatos apurados que revelem não conformidades e deficiências operacionais, tanto em relação ao não cumprimento da legislação e normas próprias, como no que tange a aspectos organizacionais, financeiros e contábeis, bem como proporcionar uma visão global acerca do desempenho na gestão dos processos sob exame.

Deve compreender, necessariamente:

- descrição sucinta dos objetivos, da abrangência e das limitações do trabalho;
- declaração de observância às normas usuais de auditoria;
- descrição dos fatos observados, suas causas e consequências, de forma clara, objetiva e concisa, distinguindo-se fatos de opiniões;

- pontos fortes que contribuem para o bom desempenho da entidade, inclusive quanto à qualidade dos controles internos;
- relação das não conformidades mais relevantes, sob o título “Síntese dos Pontos de Auditoria”, indicando as normas e/ou as regras da boa técnica administrativa, contábil e financeira infringidas;
- tratamento dado pela entidade aos fatos relatados em trabalhos de auditoria anteriores;
- recomendações e sugestões;
- conclusões sobre o objeto de auditoria, de forma a propiciar uma visão global acerca do desempenho da entidade auditada.

c. Relatório de Auditoria Prioritário – RAP

O Relatório de Auditoria Prioritário consigna fatos relativos a não conformidades, nos aspectos de gestão, de controle e de operacionalização, que apresentem riscos de prejuízos financeiros, econômicos e institucionais, bem como prejuízos já configurados, e que necessitem de ações imediatas da unidade auditada, com apoio ou intervenção da chefia imediatamente superior, para regularidade e/ou retorno de valores.

Deve compreender, necessariamente:

- referência ao produto, serviço ou processo no qual foram constatadas não conformidades;
- descrição, de forma clara e objetiva, das constatações decorrentes dos exames de auditoria, que impliquem riscos financeiros, econômicos e institucionais, configurados ou não;
- indicação das causas e consequências das não conformidades, com quantificação dos valores envolvidos;
- recomendações para regularidade e/ou recuperação de valores.

d. Relatório de Auditoria Consolidado – RAC

O Relatório de Auditoria Consolidado representa a consolidação dos resultados de vários trabalhos de auditoria versando sobre um mesmo objeto, com vistas a proporcionar aos diversos níveis da administração uma visão ampla acerca do desempenho na gestão de produtos, serviços, operações e atividades, no conjunto das unidades ou dos processos sob exame.

O RAC também é elaborado juntamente com o Relatório das demonstrações contábeis da EMPRESA.

Deve compreender, necessariamente:

- descrição sucinta dos objetivos, da abrangência e das limitações do trabalho realizado;
- identificação das unidades e/ou dos processos envolvidos nos trabalhos objeto da consolidação;
- consolidação dos fatos consignados nos RAGs e, quando cabível, nos RAPs, distinguindo-se fatos de opiniões;
- indicação das causas e consequências dos fatos abordados;
- recomendações e sugestões para melhoria dos serviços prestados e dos controles internos;
- conclusões sobre o objeto de auditoria, de forma a propiciar uma visão global acerca do desempenho dos produtos, serviços, processos e unidades sob exame.

e. Relatório sobre as Demonstrações Contábeis

Deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, considerando a opinião do auditor, o levantamento efetuado e o período a que correspondem, representam, ou não, em todos os aspectos relevantes: **a posição patrimonial e financeira; o resultado das operações; as mutações do patrimônio líquido; e as origens e aplicações de recursos.**

Normalmente, o relatório é dirigido aos acionistas, ao Conselho de Administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segunda a natureza desta.

Na EMPRESA, o relatório é dirigido ao conselho fiscal e de administração e à diretoria colegiada, sendo também remetido para as áreas envolvidas em determinado trabalho de auditoria.

Na auditoria interna da EMPRESA, o relatório é assinado pela equipe que realizou o trabalho, devendo integrar a equipe, pelo menos, um auditor habilitado perante o CRC.

f. Forma

O relatório, geralmente, é apresentado em 3 (três) parágrafos, como se segue:

Primeiro parágrafo: identifica as demonstrações contábeis e define as responsabilidades da administração e dos auditores;

Segundo parágrafo: identifica a extensão dos trabalhos; pode, eventualmente, ocorrer a inclusão de um parágrafo denominado *intermediário*, no qual o auditor comenta as divergências ou a discordância em relação às demonstrações contábeis ou ao trabalho realizado.

Terceiro parágrafo: expressa a opinião do auditor sobre as demonstrações auditadas. Quando ocorrer incerteza em relação a fato relevante, cujo desfecho possa vir a afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado das suas operações, o auditor deve adicionar um parágrafo de ênfase em seu relatório. O parágrafo de ênfase deve ser incluído após o parágrafo de opinião, fazendo referência à nota explicativa que contém a descrição detalhada da natureza e, quando possível, do efeito da incerteza.

No entanto, pode ocorrer a inclusão de um ou mais parágrafos, em que o auditor realiza seus comentários ou suas referências a notas explicativas de possíveis divergências ou discordâncias em relação às demonstrações financeiras ou ao trabalho realizado. Attie (1998), com base na Resolução CFC n.º 700, de 24 de abril de 1991, classifica o parecer de auditoria, segundo a natureza da opinião em: parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião.

g. Tipos de Relatório

- ***Relatório sem Ressalva NBC-T-11.3.2***

Indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis apresentam fidedignamente as informações que se propõe apresentar, consoante a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e na aplicação consistente destes, considerando-se implícito o seguinte:

- a auditoria se baseia em testes dos registros contábeis, não em uma verificação completa;
- os erros imateriais não são considerados;
- o controle interno é suficiente, na medida em que o auditor pode confiar nos dados contábeis;
- as demonstrações financeiras conferem com os livros da empresa.

Significado

O relatório sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações em princípios contábeis ou no método de sua aplicação, o fato e os efeitos dele decorrentes foram adequadamente determinados e revelados nas demonstrações contábeis e/ou notas explicativas.

O auditor não deve emitir um relatório sem ressalva quando existirem quaisquer das circunstâncias seguintes, que, na sua opinião, tenham efeitos relevantes para as demonstrações contábeis: discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou da forma de apresentação das demonstrações contábeis; e limitação da extensão do seu trabalho;

A discordância com a administração da entidade, a respeito do conteúdo e/ou da forma de apresentação das demonstrações contábeis, deve conduzir à opinião com ressalva ou à opinião adversa.

A limitação na extensão do trabalho deve conduzir à opinião com ressalva ou à abstenção de opinião.

O parecer sem ressalva é emitido quando as demonstrações financeiras da empresa, examinadas pelo auditor, representam adequadamente a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade. Esse tipo de parecer indica que o auditor está convencido de que as demonstrações financeiras foram elaboradas, consoante a Normas Brasileira de Contabilidade e a legislação específica, em todos os seus aspectos relevantes (ATTIE, 1998).

- ***Relatório com Ressalva NBC-T- 11.3.4***

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 relatório adverso ou abstenção de opinião.

Significado

Esse relatório é semelhante ao modelo anterior (sem ressalva), acrescentando-se ao parágrafo de opinião expressões como “exceto por”, exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

Quando o auditor emite relatório com ressalva, deve incluir descrição clara de todas as razões que fundamentaram a sua opinião e a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do relatório, precedendo ao da opinião e, também, se for o caso, fazer referência à divulgação mais ampla em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Por outro lado, o parecer com ressalva indica que um ou mais valor, nas demonstrações financeiras, não refletem adequadamente a posição correta, de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade, ou quando o auditor não consegue obter evidências adequadas que permitam a comprovação desses valores (HOOG; CARLIN, 2007).

- **Relatório Adverso NBC-T-11.3.5**

Nesse relatório, 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 nos períodos indicados, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Nesse caso, o auditor possui informações suficientes para emitir uma opinião de que as mencionadas demonstrações não estão adequadamente representadas.

Em Attie (1998), encontra-se que o parecer adverso é emitido quando o auditor verificar efeitos e condições, que, em sua opinião, comprometem substancialmente as demonstrações financeiras examinadas, a ponto de não ser suficiente a simples ressalva no parecer. Porém, quando o auditor não conseguir obter comprovação suficiente para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto, ele deve declarar que está impossibilitado de expressar suas opiniões sobre essas, o que, nesse caso, caracteriza o parecer com abstenção de opinião.

Significado

O auditor deve emitir relatório adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do Relatório com Ressalva.

Quando emitir relatório adverso, o auditor deve descrever em um ou mais parágrafos intermediários:

- os motivos e a natureza das divergências que suportam sua opinião adversa;
- os principais efeitos do assunto objeto da opinião adversa sobre a posição patrimonial e financeira, sobre o resultado do exercício, sobre as mutações do patrimônio líquido e sobre as origens e aplicações de recursos. Quando tais efeitos não puderem ser quantificados, a melhor estimativa e suas bases de cálculo devem ser mencionadas no relatório.

No parágrafo, da opinião o auditor deve declarar que, devido à relevância dos efeitos dos assuntos comentados no parágrafo anterior, ou em parágrafos anteriores, as demonstrações contábeis não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

• ***Relatório com Abstenção de Opinião NBC-T-11.3.6***

O relatório com abstenção de opinião é emitido quando houver uma limitação significativa na extensão de seus exames que impossibilite o auditor expressar opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, em razão dos seguintes fatos:

- limitação imposta ao trabalho de auditoria;
- existência de fato que afete consideravelmente a posição patrimonial e financeira ou o resultado das operações;
- existência de incerteza substancial em relação ao montante de um item, impedindo ao auditor a formação de opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto;
- preparação de demonstrações contábeis não auditáveis.

Significado

Nos casos de limitações significativas, o auditor deve, no parágrafo de extensão, indicar claramente os procedimentos omitidos e suas circunstâncias ou fazer referência a um parágrafo intermediário específico do relatório, que descreva tal limitação.

Em quaisquer desses casos, em parágrafo final do relatório, o auditor deve mencionar claramente que o exame não foi suficiente para permitir a emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto. A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no relatório, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

- **Significado das terminologias**

- **“Opinião dos Auditores”**

Refere-se à parte do relatório na qual o auditor expressa conclusão, indicando subjetividade na avaliação dos sistemas de controle interno e, ainda, que a auditoria está fundamentada no processo de amostragem, na seleção das transações e dos documentos que serão examinados.

- **“Extensão dos Trabalhos”**

A palavra “extensão” refere-se à abrangência dos trabalhos do auditor; a expressão “parágrafo de extensão” refere-se, portanto, a essa parte do relatório dos auditores.

Recomenda-se que não sejam utilizadas expressões como “escopo” ou “parágrafo de escopo” para referir-se à extensão.

- **“Representam (ou não) Adequadamente”**

Indicam fidedignidade das demonstrações contábeis em relação à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

- **“Em Todos os Aspectos Relevantes”**

Indica a ideia geral de que o exame de auditoria é uma garantia para os usuários das demonstrações contábeis de que elas não contêm erros significativos que comprometam a sua utilidade.

- **“Exceto por”, “exceto quanto”, “com exceção de”**

Referem-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

- **Observações**

- **Eventos Subsequentes**

O relatório do auditor é emitido sobre as demonstrações contábeis que refletem a posição patrimonial e financeira da entidade auditada, assim como o resultado das operações relativas ao período findo em determinada data. Entretanto, até a conclusão do exame pelo auditor, podem ocorrer eventos ou transações que, pela relevância, influenciem substancialmente a posição da empresa, sendo indispensável, portanto, que esses fatores ou eventos sejam considerados na apreciação das demonstrações contábeis examinadas.

Muito embora o auditor não tenha a obrigação de estender os procedimentos de auditoria com a finalidade de cobrir as transações de período subsequente, o seu programa de trabalho deve incluir certos procedimentos executados normalmente nesse período.

O auditor deve, então, levar em consideração os eventos subsequentes e exigir, quando necessário, os ajustes das contas ou a inclusão de notas explicativas sobre assuntos considerados indispensáveis à adequada interpretação das demonstrações contábeis. Nos casos em que essas demonstrações sejam omissas quanto ao efeito de eventos subsequentes, o auditor necessita fazer a correspondente ressalva e inclusão no relatório.

A responsabilidade que tem o auditor de informar sobre os eventos ou as transações subsequentes está diretamente relacionada com as normas usuais referentes ao relatório, que definem, salvo declaração contrária, os elementos que ele considera satisfatórios nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas que as acompanham.

- **Nova redação do parágrafo de opinião**

As alterações relacionadas com a revogação da *correção monetária*, introduzidas pela Lei n.º 9.249/1995, afetaram os Princípios Fundamentais de Contabilidade, especialmente o da *atualização monetária*, obrigando as empresas a elaborarem notas explicativas específicas sobre os efeitos que essas alterações podem causar em seus ativos e passivos.

Assim, quando da elaboração do relatório, o auditor deve mencionar, no parágrafo de opinião, que “as práticas contábeis emanadas pela legislação societária não preveem o reconhecimento dos efeitos inflacionários requerido pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade que, para fins de informação, estão divulgados na nota explicativa n.º Y”.

◦ **Relatório sobre os processos de Tomada de Contas Especial**

Conforme padrões definidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU), o relatório sobre Tomada de Contas Especial deve ser emitido para certificar a propriedade dos processos de tomada de contas, no que se refere a:

- formalização do processo;
- definição de responsabilidade e/ou corresponsabilidade;
- determinação dos prejuízos e respectivas origens e datas de ocorrências;
- demonstrativo de débitos e critérios de cálculo da atualização do prejuízo;
- contabilização nos eventos apropriados;
- permissão da ampla defesa;
- atualização das informações sobre as medidas jurídicas e administrativas;
- conteúdo do relatório dos tomadores de contas.

O relatório sobre Tomada de Contas Especial é submetido à apreciação da Ciset/MF, para posterior remessa ao TCU, e encaminhado, também, ao tomador de contas.

Ressalta-se que a função da auditoria deve ser exercida em caráter de entendimento e que o trabalho executado tenha e mereça toda a credibilidade possível, não sendo permitido existir qualquer sombra de dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor. A profissão de auditoria exige, assim, a obediência aos princípios éticos profissionais que, fundamentalmente, apoiam-se em: independência, integridade, eficiência e confidencialidade (ATTIE, 1998).

Além disso, todo o trabalho de auditoria repousa no estabelecimento de critérios e de metodologia que lhe deem razoável segurança sobre a totalidade das demonstrações financeiras examinadas. O auditor não deve esquecer que poderá responder, civil e criminalmente, por prejuízos causados a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício de suas funções. É, portanto, seu dever emitir um parecer circunstanciado que contenha as observações a respeito das deficiências e irregularidades detectadas no decorrer de suas atividades.

7. PASTAS DE TRABALHO

7.1 Pasta de auditoria

Contém informações, evidências e documentos obtidos e utilizados durante o trabalho de auditoria e que fundamentaram as conclusões expressas nos RELATÓRIOS ou NO RELATÓRIO DE AUDITORIA e Relatório.

A pasta de auditoria é elaborada pelo auditor, ou pela equipe de auditores, com os documentos arquivados na seguinte ordem:

- capa;
- RELATÓRIO DE AUDITORIA, se for o caso;
- RAC;
- RAG ou RAE, conforme o caso;
- RAP, se for o caso;
- Plano de Trabalho;
- Programa de Auditoria;
- Cédula-Líder;
- Cédulas Secundárias, no caso de Auditoria Contábil;
- Cédulas Derivadas, com os respectivos PPAs;
- Roteiro de Revisão de Trabalho de Auditoria;
- correspondências relativas às providências e respostas ao RELATÓRIO DE AUDITORIA.

7.2 Pasta permanente

Destina-se à consulta e contém informações permanentes relativas a objetos de Programas de Auditoria, compreendendo linhas de atuação e organização, fundos e programas administrados pela EMPRESA, bem como fluxogramas, diagramas, descrição de rotinas, legislação específica e outros julgados necessários à elaboração de programas.

7.3 Roteiro de revisão dos trabalhos

Tem por finalidade assegurar a uniformidade na revisão dos trabalhos de auditoria, por parte do supervisor e auditor responsável pela Unidade de Auditoria Regional, propiciando a padronização de procedimentos e diálogo constante entre auditores e supervisor da equipe, e deste com o auditor responsável pela Unidade de Auditoria Regional.

7.4 Monitorização

A monitorização dos sistemas corporativos da EMPRESA tem por finalidade proporcionar uma visão geral *daperformance* das unidades e/ou dos processos da empresa, funcionando como instrumento de apoio e de diagnóstico de prioridades de atuação, mediante a sinalização prévia de pontos críticos e níveis de risco, bem como de operações, produtos, serviços e unidades cujo desempenho mereça revisão ou adequação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No percurso do presente trabalho monográfico, verifica-se que grandes transformações político-econômicas ocorreram em todo o mundo, trazendo impactos diretos para as organizações, no sentido de procurar dispor de informações contábeis seguras e fidedignas que lhes garanta a tomada de decisão mais adequada aos seus objetivos, além de assegurar a confiança e a transparência nas transações. Para tanto, a auditoria vem sendo utilizada de maneira a fornecer as informações indispensáveis à redução de riscos, alocação apropriada de recursos, preservação do patrimônio, dentre outras, visando à melhoria contínua da área diante da crescente complexidade da administração dos negócios e das práticas financeiras.

A auditoria certamente não propicia a solução para todos os problemas existentes nas empresas. Contudo, por meio de seus trabalhos de análise e interpretação das informações contidas nas demonstrações contábeis, fornece uma base sólida para que a alta administração tome decisões pautadas em procedimentos de comprovação, além de permitir que a organização seja conduzida ao alcance dos objetivos pretendidos, resguardando interesses não somente de administradores, investidores, acionistas, fornecedores etc., mas da sociedade em geral.

Pela literatura analisada, detectou-se que a auditoria tem se adaptado às necessidades modernas por meio de regras implantadas para cercear as possibilidades de riscos e erros, com sistemas de informações integrados e estratégicos que contribuem para tornar o desempenho empresarial cada vez mais eficiente e, ainda, o trabalho das organizações mais competentes. Esse contexto fortalece os controles contábeis e operacionais de maneira a antecipar o conhecimento dos problemas existentes para que suas causas sejam controladas em tempo hábil, evitando as consequências dos efeitos que lhes possam ser prejudiciais.

A partir da pesquisa que embasa o presente estudo, pode-se observar que, nas empresas comerciais, a auditoria utiliza-se de um conjunto de técnicas e procedimentos para levantamento dos dados que englobam os diferentes segmentos da organização. A verificação do que é mais adequado a essas empresas considerou, também, que, para cada grupo de conta analisada, existem orientações diferenciadas para utilização de tais procedimentos, de acordo com as finalidades pré-determinadas pela auditoria.

Nesse contexto, percebe-se que a Auditoria Contábil orienta as empresas comerciais a praticarem a eficácia dos controles, a integridade e a confiabilidade das informações e dos registros, levando em conta políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos que tratam dos preceitos técnicos emanados da doutrina contábil e seus órgãos reguladores. Dessa forma, permite oferecer ao mercado uma empresa sólida e com poder efetivo para competir em um mundo altamente globalizado.

Conclui-se que a Auditoria, vista como profissão, tem experimentado expressiva evolução nos últimos anos, desenvolvendo-se com diferentes graus de especialização, admitindo deste modo, aos que militam na área, possibilidades de acréscimo substancial de conhecimentos em todos os campos que abrangem, direta ou indiretamente, a Contabilidade.

Finalmente, acredita-se que o presente trabalho atendeu aos objetivos propostos, fornecendo uma visão integrada do trabalho de auditoria, especificamente em empresas comerciais, foco desta pesquisa, apresentando elementos suficientes para o conhecimento prévio do desempenho operacional na referida atividade, no que diz respeito às estratégias metodológicas a serem utilizadas no processo auditorial.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ATTIE, William. **Auditoria**: Conceitos e Aplicações. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas de contabilidade**: auditoria e perícia. Brasília: CFC, 2003.
- CORREIA, Antonio Carlos. **Um pouco da história da Auditoria Interna**. [s. l.]: 2002. Disponível em: <<http://www.homeshopping.com.br/goncor/auditoria.htm>>. Acesso em 22 mai. 2021.
- CREPALDI, Sílvio Aparecido. Contabilidade – Auditoria: origem, evolução e desenvolvimento da auditoria. **Revista Contábil & Empresarial**. [s. l.]: 010. Disponível em: <<http://www.netlegics.com.br/indexRC.isp?arquivo=/detalhesDestaques.isp7cod=8157>>. Acesso em: 20 mai. 2021.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade Comercial**. 12.ed. São Paulo: Atlas, 1979
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**: normas de auditoria – procedimentos e papéis de trabalho – programas de auditoria – relatórios de auditoria. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- HENDRIKSEN, Eldon. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Prova pericial contábil**: aspectos práticos & fundamentais. 5. Ed. Curitiba: Juruá, 2007.

- _____. **Novo código especial para contadores**. Curitiba: Juruá, 2003.
- _____; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil das sociedades empresárias**. 2. Ed. Curitiba: Juruá, 2007.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE-IBRACON. **NORMA DE PROCEDIMENTO DE AUDITORIA**. São Paulo: [s.d]. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon.npa1.htm>>. Acesso em 15 mai. 2021.
- IUDÍBUS, Sérgio de Almeida. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual da Contabilidade: das sociedades por ações**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LUNA, Sérgio Vasconcelos de. **Planejamento de pesquisa: uma introdução**. São Paulo: Atlas, 2000.
- OLIVEIRA, Sílvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. São Paulo: Pioneira, 2002.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade comercial fácil**. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- SILVA, Viviane Pires Cardoso da. **Auditoria Interna- a importância da Auditoria Interna nos processos de gestão de estoques em empresas do setor atacadista**. Artigo Científico apresentado ao curso de Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Brasília - UNEB, 2004.

