

## 1 – Auditoria

Para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a Contabilidade utiliza-se também de uma técnica que lhe é própria, **chamada auditoria**, que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimentos, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstradas, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados de maneira uniforme.

Auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, com o objetivo de comprovar se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis dele decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e outras situações nelas demonstradas.

### Definição

A auditoria é definida como uma técnica contábil que objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios de Contabilidade geralmente aceitos.

Ela se distingue da Contabilidade embora constitua uma das partes desta, pois constitui a técnica por ela utilizada para confirmar a veracidade dos registros contábeis, que é o principal meio de que se vale a Contabilidade para alcançar seu fim.

Com isso não queremos afirmar que a ação da auditoria se limita àquilo que está registrado nos livros, pois ela poderá, também, apurar o que foi omitido nos registros.

O termo auditoria contábil veio do inglês audit, pois na Inglaterra nasceram as primeiras manifestações da atividade profissional do auditor contábil.

## **Objeto e fins da auditoria**

O objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interessados patrimoniais. A auditoria pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cuja informação mereça confiança, desde que tais informações possam ser admitidas como seguras pela evidencia ou por indícios convincentes.

Pode a auditoria, inclusive, basear-se em informações obtidas fora da empresa, tais como as relativas à confirmação de contas de terceiros e de saldos bancários, por exemplo. As confirmações obtidas de fontes externas geralmente oferecem melhores características de credibilidade do que aquelas obtidas dentro da própria empresa aditada.

Como vemos, o fim principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e conseqüentes demonstrações contábeis. Na consecução de seus objetivos ela contribui para confirmar os próprios fins da Contabilidade, pois avalia a adequação dos registros, dando à administração, os fisco e aos proprietários e financiadores a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período.

Portanto, é a auditoria que dá credibilidade às demonstrações contábeis, às informações nelas contidas.

Embora a auditoria não se destine especificamente à descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticadas por administradores ou funcionários, ela freqüentemente apura tais fatos, através dos procedimentos que lhes são próprios.

### **Auditoria como técnica contábil**

O objeto da Contabilidade é o patrimônio administrado. A auditoria, sendo um dos meios utilizados pela Contabilidade, tem o mesmo objeto: o patrimônio, especificamente no que tange ao seu controle e às informações sobre seu estado e variações.

Como meios para atingir seus fins, a Contabilidade utiliza o registro dos fatos contábeis, a exposição sintética da situação patrimonial e suas variações, através das demonstrações contábeis, e, complementarmente, a técnica auditorial destinada a comprovar os fatos registrados e suas demonstrações. Também, e com finalidades mais específicas, a

---

Contabilidade utiliza a análise das demonstrações contábeis, através de comparações e interpretações.

Como vemos, a auditoria completa e valoriza a Contabilidade, pois fiscaliza o controle do objeto comum – o patrimônio - , confirma a confiabilidade dos meios que ela utiliza e aperfeiçoa seus fins, atestando a adequação dos registros e informando as deficiências observadas.

Se de um lado a auditoria auxilia o administrador, confirmando os registros contábeis e completando os fins informativos da Contabilidade, por outro fiscaliza a própria administração, cujos erros, omissões ou fraudes podem ser por ela apontados. Assim, pode a auditoria informar o administrador das faltas cometidas por seus subordinados, como também denunciar aos titulares do patrimônio (acionistas e outros investidores) as faltas cometidas pelo administrador. Por outro lado, se resguarda os titulares contra fraudes de administradores, também salvaguarda os direitos dos credores do patrimônio contra eventuais fraudes dos titulares do patrimônio.

A finalidade da auditoria não é apenas a de confirmar a existência dos registros e a veracidade dos comprovantes, mas vai além, julgando da moralidade do ato praticado. O registro poderá estar tecnicamente elaborado, assim como o fato ser legalmente comprovados; porém, o ato da administração poderá ser moralmente indefensável, cabendo à auditoria apontá-lo para julgamento dos titulares do patrimônio ou de seus credores.

## **Reflexos da auditoria sobre a riqueza patrimonial**

A proteção que a auditoria oferece à riqueza patrimonial, dando maior segurança e garantia aos administradores, proprietários, fisco e financiadores do patrimônio, apresenta os seguintes aspectos:

- Administrativo: redução de ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade de empregados e administradores.
- Patrimonial: melhor controle dos bens, direitos e obrigações que constituem o patrimônio.
- Fiscal: resguardar o patrimônio contra multas, o proprietário contra penalidades decorrentes da lei de sonegação fiscal e o fisco contra sonegação de impostos.
- Técnico: contribui para mais adequada utilização das contas, maior eficiência dos serviços contábeis, maior precisão das informações...
- Financeiro: resguarda créditos de terceiros contra possíveis fraudes e dilapidação do patrimônio.
- Econômico: assegura maior exatidão de custos e veracidade dos resultados.

## **Aspectos administrativos e de controle da auditoria**

Para a administração da empresa, a auditoria oferece as seguintes vantagens:

- Fiscaliza a eficiência dos controles internos.
- Assegura maior correção dos registros contábeis.
- Opina sobre a adequação das demonstrações contábeis.
- Dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos de despesas.
- Possibilita apuração de omissões no registro das receitas, na realização oportuna de créditos ou na liquidação oportuna de débitos.
- Contribui para obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas.
- Apontam falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos.

**Para os investidores ( titulares do capital ), a auditoria oferece as seguintes vantagens:**

- Contribui para maior exatidão das demonstrações contábeis.
- Possibilita melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas.
- Assegura maior exatidão dos resultados apurados.

**Para o fisco, auditoria oferece as seguintes vantagens:**

- Permite maior exatidão das demonstrações contábeis.
- Assegura maior exatidão dos resultados apurados.
- Contribui para maior observância das leis fiscais.

## **Limitações da auditoria contábil**

Embora possa ser a auditoria considerada instrumento indispensável de controle na moderna administração de empresas, não se deve interpretar com exagero suas funções, tomando-a como órgão de supervisão geral da empresa em substituição à própria administração.

Não obstante suas limitações, a auditoria contábil muitas vezes se vê obrigada a sair do âmbito meramente contábil, para testar controles e fatos extra contábeis, para certificar-se da exatidão dos registros efetuados.

Não se pode também julgar que a auditoria contábil torna impossível a existência de erros e fraudes na escrituração ou nos atos da administração, mas deve-se admitir que ela apenas reduz essa possibilidade. Para que sua eficiência fosse total, seria necessário que se procedesse à revisão integral de todos os registros da empresa, bem como se fiscalizasse todos os atos de seus funcionários e administradores, o que é impraticável. Mesmo a revisão integral dos registros não impede a existência de fraudes, pois estas podem decorrer de fatos não contabilizados.

Em conclusão, devemos reiterar que a auditoria contábil tem por objetivo confirmar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios de Contabilidade geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis refletem adequadamente a situação econômica e financeira do patrimônio e os resultados do período administrativo examinado, bem como as informações complementares a elas adicionadas ( notas explicativas ).

Esclarecemos ainda que, para alcançar seus objetivos, o auditor obedece a normas de auditoria usualmente aceitas e aplica procedimentos que ele considera adequados para obtenção de elementos necessários ao seu julgamento sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis.

## **Revisão contábil**

A revisão contábil compreende o exame dos documentos, dos registros e das demonstrações contábeis, sob os aspectos técnicos e aritméticos, com o fim de descobrir irregularidades, erros ou fraudes. Constitui um dos procedimentos de auditoria, podendo ser realizada de forma geral ou parcial de acordo com o objetivo visado e com a extensão e a profundidade do trabalho programado.

O exercício da auditoria é baseado em normas e procedimentos que possibilitam ao auditor a adequação dos registros e das demonstrações, sem a necessidade da revisão integral. Para esse julgamento, são necessários e suficientes elementos que dêem ao auditor uma segurança razoável quanto à exatidão, pois nem sempre é possível a revisão integral de

todos os elementos à disposição do auditor. Por outro lado, a simples revisão dos registros contábeis não é também/ suficiente para que se formem opinião sobre a correção de um balanço, pois o auditor poderá necessitar de provas que estão além das constantes desses registros.

## **Revisão limitada**

Quando não for possível fazer a revisão contábil integral pode-se efetuar uma revisão limitada, que é um procedimento específico, com normas própria e conceituada pelas normas de auditoria geralmente aceitas.

## **OBJETIVO DA AUDITORIA**

O objetivo do exame normal das demonstrações financeiras pelo auditor independente é a emissão de um parecer sobre a adequação com que tais demonstrações representam a posição financeira, o resultado das operações e as modificações na posição financeira, de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos. Dessa forma, o relatório do auditor é a forma pela qual ele expressa seu parecer, ou nega, se as circunstâncias assim o requerem. Em todos os casos, o auditor declara se os seus exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas. Essas normas requerem que o auditor afirme se, em sua opinião, as demonstrações financeiras estão apresentadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e se esses princípios foram aplicados de forma consistente em relação ao período anterior.

## **CONTROLE INTERNO**

Antes de elaborar o plano ou programa que guiará o auditor, é necessário observar como se encontram os Controles da empresa.

- Quanto melhor o controle, mais segurança para o trabalho;
- Quanto menor o controle, mais cuidado será exigido na execução das tarefas;

A profundidade dos exames é, pois, guiada pela "avaliação" que fazemos do Controle Interno. Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de Auditoria Interna. É uma idéia totalmente equivocada, pois a Auditoria Interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho. Normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos e organização adotados como planos permanentes da empresa.

Atualmente o conceito da avaliação dos controles internos tem-se alargado além das preocupações com a "confiabilidade" dos dados, acrescentou-se a da "qualidade" dos mesmos.

### **– Conceito e observações fundamentais**

Quando se examina os controles internos de uma empresa, está se analisando a "organização dos controles" e também a "execução" deles.

São, pois, objeto de exame o plano de organização, as normas de trabalho, as rotinas de serviços, o fluxo dos documentos, em suma, todos os meios utilizados pela empresa ou instituição para proteger seu patrimônio e seus fins.

O "Institut Français des Experts Comptables" assim define:

"Controle Interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção."

Na prática o que se quer conhecer é a eficiência da "vigilância" e da "proteção" aos bens, para se saber se o que se investe e o que se obtêm de recursos efetivamente oferece lucratividade, economicidade ou adequada colimação dos fins procurados ou programados.

Essa proteção inclui todos os meios de segurança, ou seja, aqueles que oferecem coberturas às ocorrências anteriores, atuais e posteriores de um fenômeno patrimonial.

Na avaliação deve-se Ter em mente cada empresa, cada instituição, como um caso peculiar. O que em uma empresa particular comum pode ocorrer apenas com uma ordem verbal, em outra, ligada ao poder público, pode depender de todo um sistema de normas (como, por exemplo, o regime de compras).

Mesmo nas empresas particulares é preciso distinguir o que se ocorre entre, por exemplo, uma sociedade anônima fechada e uma sociedade anônima aberta (que tem tratamento específico de controles de impostos pela Lei e pelo Banco Centra do Brasil).

### **– Interpretação do conceito de controle interno**

Em virtude do conceito de controle interno ser muito amplo, para compreendê-lo melhor é preciso se deter no seu real significado. Esta análise, fundamentada nos conceitos da administração, parece plenamente justificável, visto que o referido conceito engloba e enfatiza:

- o plano organizacional ( estrutura organizacional );
- os sistemas administrativos;
- políticas administrativas;
- eficiência do pessoal da empresa;

### **– Fatores e princípios do controle interno**

O auditor deve observar, fundamentalmente, se o controle interno obedece aos seguintes princípios fundamentais:

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

Alguns profissionais estabelecem, como componentes para o cumprimento dos princípios, os seguintes itens:

- Organização e regime de autorizações.
- Supervisão e procedimentos normativos.
- Padrões ou limites a serem colimados.
- Registros e relatórios.
- Auditoria Interna.
- Análise sistemática de conjuntos e subconjuntos de fatos.
- Estatísticas.

Resumindo, podem-se reunir os seguintes fatores:

- Pessoal
- Método
- Execução
- Materiais ou meios
- Aferição

Todos esses elementos devem ter desempenho adequado e satisfatório para que se consiga um sistema de controle capaz de atender às necessidades da empresa.

### **– Importância do controle interno**

O exercício de um adequado controle interno sobre cada uma das áreas de uma empresa moderna (vendas, fabricação, compras, tesouraria...) assume fundamental importância para que se atinjam os resultados mais favoráveis com menor desperdícios.

A função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje unanimemente reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios.

A importância do controle interno pode ser resumida considerando-se os seguintes fatores:

- Quanto maior é a entidade social, mais complexa é a sua organização estrutural.
- A responsabilidade pela salvaguarda dos ativos da companhia e pela prevenção ou descoberta de erros ou fraudes é da administração.
- Um sistema de controle interno que funcione adequadamente constitui a melhor proteção, para a companhia, contra as fraquezas humanas.

### **Subdivisão do controle interno**

O controle interno divide-se em:

- **Controles contábeis**
- **Controle administrativos**

O Controle contábil compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a salvaguarda do patrimônio e propriedade de registros contábeis. Geralmente compreendem:

- Segregação de funções: a qual estabelece a independência nas funções de execução operacional, a custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização.
- Sistema de autorização: o qual compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos.
- Sistema de registro: o qual compreende a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, a existência de um plano de contas para facilitar o registro e preparação das demonstrações financeiras e a utilização de um manual descritivo do uso de contas.

O Controle administrativo compreende o plano de organização, bem como os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência das operações, voltadas para a política de negócios da companhia e, indiretamente, com os registros financeiros. Geralmente compreendem:

- Normas salutaras: compreende a observação de práticas saudáveis aos interesses da empresa no cumprimento dos deveres e funções.

- Pessoal qualificado: compreende a existência de pessoal habilitado, treinado e apto a desenvolver as atividades a ele atribuídas, sendo adequadamente supervisionado e instruído por seus responsáveis.

### **Objetivos do controle interno**

O controle interno tem como objetivos:

- Comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais.
- Prevenção de fraudes e, em caso de ocorrência das mesmas, possibilidade de descobri-las o mais rapidamente possível e determinar sua extensão.
- Localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao registrarem-se as operações.
- Estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância que se exerce através dos relatórios.
- Salvar os ativos e, de maneira geral, obter um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais do negócio.

### **Levantamento das rotinas e funções**

O auditor, para efetuar seu trabalho, deve sempre requerer das empresas um levantamento escrito de suas rotinas, mas nem sempre o encontra.

Neste caso, o levantamento de funções e das rotinas é uma tarefa da "pré-auditoria" dentro do processo da "avaliação do controle interno".

Necessita-se, pelo menos, dos seguintes elementos para se ajuizar sobre o trabalho:

- Organograma analítico
- Manual de rotinas ou procedimentos administrativos, descrevendo cada função.
- Regulamentos e estatutos.
- Plano de contas, inclusive de custos.
- Orçamento (caso exista).
- Processo de autorizações e da supervisão.

As rotinas, uma vez levantadas, têm condições de oferecer meios ao auditor para o julgamento da segurança que oferecem ao controle; as funções levantadas visam oferecer meios de entendimento sobre o regime das autorizações e supervisões.

### **Planos de análise do controle interno**

Após a análise das linhas gerais sobre a organização, o profissional adquire meios para compor um questionário que irá produzir condições para uma avaliação.

Tais questionários (que não podem ser padronizados, mas elaborados para cada caso) visam conhecer detalhes sobre cada um dos itens de interesse para o programa de auditoria.

Um dos critérios usados para proceder às indagações é dividir tal critério por setores, tais como:

- Preliminares.
- Análise dos registros constitucionais e básicos.
- Análise dos controles das disponibilidades.
- Análise do controle dos clientes e créditos.
- Análise do controle dos estoques.
- Análise do controle dos bens de rendimento.
- Análise do controle do imobilizado técnico.
- Análise do controle do capital próprio.
- Análise do controle das exigibilidades.
- Análise do controle dos custos técnicos e gerais.
- Análise das receitas técnicas e gerais.

Os questionários elaborados para cada item visam conhecer como se processam os controles em relação a cada componente do patrimônio.

É sempre um risco padronizar atitudes em matéria de auditoria, considerando que é bastante variável vida em cada organismo econômico.

No caso das auditorias em instituições particulares ou públicas (onde não há fim de lucro), necessárias são as adaptações; todavia, todas as atitudes partem sempre de um mesmo ponto: os componentes patrimoniais.

Analisando um patrimônio em seus componentes fundamentais, a análise de controle será volvida a observar sempre como se comportam os sistemas de proteção e vigilância dos fenômenos patrimoniais ocorridos em cada um.

Os questionários são feitos em caráter de "plano de avaliação" e é recomendável sua elaboração, mesmo quando o auditor não transfere tarefas, agindo individualmente.

### **Avaliação**

É a fase final do processo utilizado para mensurar o controle interno. É o julgamento da execução do plano ou questionário.

O ciclo das tarefas envolve:

- Levantamentos preliminares
- Ponderação dos fatores e princípios do controle interno.
- Levantamento dos dados básicos para aferição de rotinas e funções.
- Planejamento da análise do controle.
- Avaliação.

Diante das respostas encontradas, o auditor aferirá quais os pontos débeis, traçando diretrizes quanto:

- aos componentes patrimoniais que mais merecem cuidado;
- à extensão do exame;
- às probabilidades de falhas do sistema;

Existem casos em que a avaliação dos controles denuncia falhas de tal monta que se torna impossível realizar o trabalho de auditoria, por falta de elementos de comprovação e de pesquisa da exatidão.

A importância em avaliar está, exatamente, em conhecer a natureza do terreno em que se vai realizar o trabalho.

Na avaliação deve-se destacar tudo o que mereça atenção especial. Constatada uma falha de controle que comprometa a empresa, deve a mesma constar como matéria do plano de auditoria para a mensuração dos efeitos da ocorrência.

#### Relação do Controle Interno com a Auditoria

Conforme descrito nas normas usuais de auditoria relativas à execução do trabalho, o auditor deve efetuar o levantamento do sistema contábil e de controle interno, avaliar o grau de confiabilidade, e, baseado neste, estabelecer a extensão dos procedimentos da auditoria e o momento de sua aplicação. É recomendável que se façam sugestões para eliminar as possíveis deficiências existentes no controle interno.

Portanto, em primeiro lugar, a avaliação do sistema de controle interno servirá de base para o auditor determinar o grau de confiança que nele possa depositar e, a partir daí, fixar a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. Especificamente, a avaliação do controle interno permite uma seleção racional de testes. Se, após a avaliação, se decidir que o sistema existente é bom e que se pode confiar nos resultados, tende-se a reduzir a extensão dos testes. A existência de um bom sistema de controle interno aumenta a confiança do auditor quanto à exatidão dos registros contábeis e à veracidade de outros documentos e informações internas. Por outro lado, se a avaliação apontar fraquezas no sistema, é preciso intensificar os testes nas áreas onde ocorrem tais fraquezas.

Em segundo lugar, e em consequência da identificação das fraquezas do controle interno, pode o auditor fazer recomendações mais valiosas e realistas à administração para que providenciem as medidas corretivas consideradas apropriadas. Neste sentido, o auditor revela-se também um assessor de fundamental importância para aumentar a eficiência operacional da companhia.

Para uma avaliação aprofundada do controle interno, o auditor deve abranger em seu exame o plano de organização e a divisão de responsabilidades, os sistemas de autorizações, procedimentos de registros e elaboração de relatórios, a eficiência com que normas e procedimentos estabelecidos estão seguidos e os controles essenciais.

## **AUDITORIA EXTERNA**

A auditoria externa é o exame das demonstrações financeiras feitas com o propósito de expressar uma opinião sobre a propriedade com que as mesmas apresentam a situação patrimonial e financeira de uma empresa e o resultado das operações no período em exame.

A função primordial desse tipo de auditoria é expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras e para isso o controle interno é de fundamental importância. Por isto, a revisão do controle interno pelo auditor externo foi consagrada como padrão de auditoria geralmente aceito.

## **AUDITORIA INTERNA**

O objetivo geral da auditoria interna é assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análises, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades aditadas.

Para atingir esse objetivo, o auditor interno, entre outras, executa as seguintes funções:

- revisa e avalia a eficiência, a adequação e aplicação dos controles contábeis, financeiros e operacionais.
- verifica se estão sendo cumpridos, e corretamente, as políticas, procedimentos e planos estabelecidos.
- examina o grau de confiabilidade das informações contábeis e outras obtidas dentro da organização.
- avalia a qualidade de desempenho das tarefas delegadas.

Pela simples observação dos objetivos e funções da auditoria interna mencionados, verifica-se o importante papel por ela desempenhado em termos do exame, fortalecimento e constante melhoria do controle interno.

## **PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

### **Introdução**

O desempenho da atividade de auditoria requer, como em qualquer outra função, a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem formar uma opinião. Geralmente, o objetivo da auditoria é fundamentar seu ponto de vista com fatos, evidências e informações possíveis, necessárias e materiais.

Cabe ao auditor identificar e atestar a validade de qualquer afirmação, aplicando os procedimentos adequados a cada caso, na extensão e profundidade que cada caso requer, até

a obtenção de provas materiais e persuasivas que comprovem, satisfatoriamente, a afirmação analisada.

A aplicação dos procedimentos de auditoria precisa estar atrelada ao objetivo que se quer atingir. O objetivo é a meta a ser alcançada. Os procedimentos são os caminhos que levam à consecução do objetivo.

A atitude no recolhimento e a avaliação das provas necessitam ser independente e impessoal e o auditor deve agir com critério de forma ilibada e inquestionável.

### **Fatos, evidências e informações**

A opinião formada pelo auditor precisa estar, inquestionavelmente, apoiada em bases sólidas, alicerçada em fatos comprovados, evidências factuais e informações irrefutáveis. O auditor é, em essência, um elemento ligado a investigações minuciosas que lhe dêem a certeza de que os dados submetidos ao exame são, ou não, exatos.

O auditor precisa ser seu próprio controlador, atuar como o fiel da balança, não se permitir chegar a conclusões precipitadas devido a falta de substância das provas colhidas ou à interferência de pontos de vistas diferentes do seu próprio.

Todo ponto de vista precisa ser analisado. O auditor precisa avaliar cada elemento quanto à sua objetividade, importância, validade e confiabilidade. A dificuldade ou o custo da prova a ser obtida não podem constituir-se em impedimentos para não obtê-la, a menos que o auditor a julgue desnecessária.

### **Extensão e profundidade**

A complexidade e o volume das operações realizadas pelas empresas fazem com que os procedimentos de auditoria sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem. Cabe ao auditor, com base nos elementos de juízos de que disponha, determinar o número e a profundidade de operações a serem examinadas, de forma a obter elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

Os padrões reconhecidos de auditoria exigem que, em cada exame, o nível do trabalho seja adequado para fundamentar um parecer competente. Não obstante isso não significa que o nível de teste em profundidade e extensão deva ser o mesmo, para cada caso, tampouco significa que deva ser igual de um ano para outro.

### **Oportunidade**

A oportunidade com que se aplicam os procedimentos de auditoria implica a fixação da época apropriada à sua realização.

Um procedimento de auditoria proporciona maior ou menor benefício em decorrência de ser aplicado no momento oportuno. A execução da auditoria tem por objetivo determinar a adequação do dado colocado à prova.

Muitas vezes, a argúcia e a perspicácia tornam-se fatores imprescindíveis para a aplicação do procedimento em momento oportuno. À medida que o conhecimento do auditor avança em todos os sentidos, sua visão torna-se mais ampla e periférica, conhecendo em detalhes a forma com que se processam os elementos e seus riscos, podendo determinar a aplicação de determinados procedimentos nos momentos mais oportunos.

### **Exame Físico**

O exame físico é a verificação in loco: deverá proporcionar ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado. O exame físico realizado pelo auditor deve conter as seguintes características:

- Quantidade
- Existência física
- Identificação
- Autenticidade
- Qualidade

O exame físico não existe por si só. Ele é um procedimento complementar para o auditor certificar-se de que há correspondência contábil. Assim a existência física serve para determinar que os registros contábeis estão corretos e seus valores adequados, em função da qualidade do item examinado

### **Confirmação**

A confirmação, como procedimento de auditoria, implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar.

Para ser competente, a prova deve ser tanto válida quanto relevante. A validade do elemento comprobatório é tão dependente das circunstâncias em que é obtida, que generalizações sobre a confiança nos vários tipos de provas estão sujeitas a sérias restrições.

### **Tipo de confirmação a ser empregado**

Existem dois tipos de pedidos de confirmação que podem ser utilizados pela auditoria: o positivo e o negativo.

O positivo é utilizado quando se faz necessária a resposta da pessoa de quem se quer uma confirmação formal. Esse tipo de pedido pode ser utilizado de duas formas: branco, quando não se colocam valores nos pedidos de confirmação, e preto, quando utilizados saldos ou valores a serem confirmados na data-base, nos pedidos de confirmação.

O pedido de confirmação negativo é geralmente utilizado como complemento de pedido de confirmação positivo, e deve ser expedido em carta registrada para se assegurar de que a pessoa de quem se quer obter a confirmação efetivamente receberá o pedido de confirmação.

### **Controle dos papéis de confirmação**

Uma vez feita a seleção dos itens a serem confirmados, o auditor deve exercer controle rigoroso quanto ao despacho e o seu efetivo recebimento.

Com respeito à confirmação positiva, o auditor deve carrear todos os esforços para a obtenção de uma resposta, utilizando o primeiro pedido de confirmação, o segundo pedido de confirmação ou a confirmação pessoal junto à empresa da qual se queira a resposta.

Entretanto, nem todos os pedidos de confirmação serão efetivamente recebidos, uma vez que envolvem companhias externas àquelas auditadas. Após esgotados os recursos disponíveis para a obtenção da resposta, o auditor, dependendo do resultado obtido daquelas respostas efetivamente recebidas, pode proceder ao exame alternativo.

O procedimento alternativo é o último meio que o auditor deve utilizar, uma vez que não foi obtida a informação independente.

#### **Exame dos documentos originais**

É o procedimento de auditoria voltado para o exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle.

Quando o auditor realizar o exame dos documentos originais, deve ter sempre em mente:

- Autenticidade
- Normalidade
- Aprovação
- Registro

### **Conferência de cálculos**

É o procedimento de auditoria voltado para a constatação da adequação das operações aritméticas. 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.

Essa técnica é amplamente utilizada em virtude de a quase totalidade das operações dentro da empresa estar voltada para este processo contábil. Não se deve, em qualquer que seja a situação, subestimar esta técnica, que pode revelar as situações em que erros possam Ter

sido cometidos e que levaram, conseqüentemente, a distorções nas demonstrações financeiras.

Embora os valores dispostos possam Ter sido conferidos pela empresa, é de grande importância que sejam conferidos pelo auditor.

#### **– Exame da Escrituração**

É a técnica de auditoria utilizada para a constatação da veracidade das informações contábeis. Este é o procedimento de auditoria usado para o levantamento de análises, composições de saldo, conciliações...

#### **– Investigação minuciosa**

A investigação minuciosa nada mais é que o exame em profundidade da matéria auditada, que pode ser um documento, uma análise, uma informação obtida... Quando esta técnica é colocada em prática, tem por objetivo certificar que o objetivo auditado, no momento, realmente é fidedigno, devendo o auditor, para tanto, ter os conhecimentos necessários para detectar a existência de quaisquer anomalias.

A investigação deve ser colocada em prática em tudo que o auditor examinar.

#### **– Inquérito**

O inquérito consiste na formulação de perguntas e na obtenção de respostas satisfatórias. É um dos procedimentos de auditoria de grande valia, desde que corretamente aplicado, uma vez que a formulação de perguntas tolas merece, conseqüentemente, respostas tolas.

O inquérito, como procedimento de auditoria, pode ser utilizado através de declarações formais, conversações normais ou sem compromisso. Quando da aplicação do inquérito, o auditor deve ter em mente que as respostas obtidas deverão ser examinada para a comprovação das informações obtidas.

O inquérito é, provavelmente, o método de coleta de informações de que o auditor mais se utiliza, tanto para a obtenção do conhecimento do sistema de controle interno, quanto para a obtenção de dados e identificação de várias tarefas executadas ou explicações necessárias às matérias em exame pelo auditor.

A utilização correta das informações obtidas exige análise criteriosa delas; por essa razão, as perguntas sobre um mesmo assunto precisam ser feitas a diversas pessoas durante o inquérito, de forma que se consiga conhecimento profundo e adequado sobre o assunto.

### – Exame dos registros auxiliares

Os registros auxiliares constituem, em verdade, o suporte de autenticidade dos registros principais examinados. Assim o uso dessa técnica deve sempre ser conjugado com o uso de outras que possam comprovar a fidedignidade do registro principal.

Ao examinar os registros auxiliares, o auditor deve estar atento à autenticidade e às probabilidades de serem adulterados.

### – Correlação das informações obtidas

A correlação das informações obtidas nada mais é do que o relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas.

Durante os trabalhos realizados pelo auditor, certamente executará serviços que terão relações com outras áreas do balanço ou do resultado do exercício. À medida que for observado o relacionamento entre estas, o auditor estará efetuando a correlação das informações obtidas.

### – Observação

A observação é a técnica indispensável à auditoria. Pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exame, 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.

Este procedimento de auditoria exige senso crítico do auditor e tal postura crítica o diferenciará das demais profissões ligadas à contabilidade.

## PAPÉIS DE TRABALHO

### – Finalidade dos papéis de trabalho

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

Embora os papéis de trabalho tenham procedido dos documentos originais que são de propriedade da empresa ou de informações diretamente da área em exame, eles são de

propriedade exclusiva do auditor, devido, principalmente, a neles estar fundamentada a sua opinião.

Há de se levar em consideração que os papéis de trabalho são de natureza confidencial, pois revelam informações obtidas que não podem, em hipótese alguma, ser utilizadas em benefício próprio ou de outrem.

#### **Essas são alguma das finalidades dos papéis de trabalho:**

- Fornecer informações importantes com relação ao planejamento contábil, financeiro e fiscal.
- Serem apresentados, mediante solicitação, como evidência que fundamente o relatório emitido.
- Fornecer aos encarregados a oportunidade de avaliar os atributos dos membros da equipe quanto a competência em assuntos de auditoria e contabilidade, senso de organização e habilidade em planejar e executar o trabalho.

#### **– Modelos de papéis de trabalho**

Geralmente os papéis de trabalho são padronizados para facilitar seu uso, entendimento, arquivo e sobretudo a arquitetura da evidência do exame praticado.

O layout dos papéis de trabalho deve incluir, obrigatoriamente, espaço que determine o nome da unidade, departamento, empresa ou área a que se refere; espaço para a codificação do papel de trabalho; espaço para a evidenciação de quem o preparou, revisou, aprovou; e datas.

#### **– Aspectos fundamentais dos papéis de trabalho**

Os papéis de trabalho são o espelho da pessoa do auditor que os preparou, colocando, de forma escrita, seus sentimentos e pontos de vista acerca da matéria examinada.

Entre os aspectos fundamentais dos papéis de trabalho, podem-se destacar os seguintes:

#### **– Completabilidade**

Os papéis de trabalho precisam ser completos por si sós. Eles precisam relatar o começo, meio e fim do trabalho praticado.

### – **Objetividade**

Os papéis de trabalho necessitam ser objetivos e demonstrar os caminhos trilhados pelo auditor para a condução dos seus intentos.

Neles, o auditor precisa aprender a registrar apenas os pontos materiais vitais para o entendimento. Ser objetivo não significa ser por demais sucinto, mas registrar a quantidade e a qualidade certa.

### – **Concisão**

Os papéis precisam ser concisos de forma que todos entendam, sem ser necessária a presença de quem os preparou. A concisão determina a clareza e a auto-suficiência.

As informações contidas nos papéis de trabalho precisam ser claras, com comentários fundamentados do que representam.

### – **Lógica**

Os papéis de trabalho devem ser elaborados segundo o raciocínio lógico, apresentando a seqüência natural dos fatos e o objetivo a ser atingido.

### – **Limpeza**

Aos papéis de trabalho é necessário esmero na sua preparação, eliminando-se todas e quaisquer imperfeições e incorreções.

### – **Divisão dos papéis de trabalho**

Os papéis de trabalho se dividem em duas grandes partes:

- **Permanentes**
- **Em curso**

De modo geral, a pasta de papéis de trabalho permanente deve conter os assuntos importantes que tenham interesse permanente e podem ser utilizados em bases recorrentes.

Informações, papéis e anexos componentes desta pasta não devem ser incluídos na pasta de papéis em curso para não ocorrer duplicidade desnecessária. Geralmente aplica-se o artifício de referenciar tais informações para os papéis de trabalho em curso.

O conteúdo da pasta de papéis permanentes necessita ser examinado e atualizado antecipadamente à execução do trabalho em curso, removendo e eliminando todo o material obsoleto ou separado.

Já a pasta de papéis em curso contém todos os dados, informações, documentos e exames praticados para a tarefa em evidência. Constitui, em conjunto com a pasta de papéis permanentes quando aplicável, o registro claro e preciso do exame feito.

A pasta de papéis em curso reúne a ordem de tarefa e autoriza o trabalho em si; o controle de horas despendidas na execução; o programa de trabalho detalhado; todas as informações obtidas; documentos examinados e confirmações praticadas que constituem a base da opinião formada pelo auditor.

### **– Organização dos papéis de trabalho**

Os aspectos mais importantes que envolvem a organização dos papéis de trabalho são:

- Distribuição do trabalho realizado nos papéis de trabalho.
- Codificação dos papéis de trabalho.
- Indicação dos exames nos papéis de trabalho.

Quanto a distribuição dos papéis de trabalho é necessário que seja observado que estes devem ser organizados de forma que os detalhes não fujam à atenção de quem os estiver usando. O layout do papel de trabalho é de extrema importância, pois uma tarefa de auditoria envolve, por vezes, tantos detalhes, que itens importantes e que requerem grande atenção podem passar despercebidos por deficiências causadas em sua elaboração.

Com o intuito de arquivar, bem como resumir os trabalhos realizados em determinada tarefa, o auditor utiliza o artifício de codificar seus papéis de trabalho. A codificação dos papéis de trabalho é convencionalmente geralmente com a utilização de letras maiúsculas, obedecendo a uma seqüência lógica e racional, procurando sempre resumir os trabalhos realizados em um jogo de papéis que, em seu conjunto, representarão todo serviço executado.

Todos os exames praticados pelo auditor precisam ser indicados nos papéis de trabalho, os quais têm de ser auto-suficientes. A indicação dos exames realizados pelo auditor geralmente é praticada com a utilização dos seguintes artifícios: tiques explicativos, letras explicativas e notas explicativas.

Os tiques explicativos são sinais peculiares que o auditor utiliza para indicar em exame praticado. Geralmente são empregados para indicar a fonte de obtenção ou conferência de um valor, sendo desnecessários maiores explicações.

As letras explicativas correspondem aos exames praticados pelo auditor; necessitam de uma explicação adicional ao exame efetuado. Invariavelmente, as letras explicativas são usadas

com o emprego de letra minúscula do alfabeto que identifica algo mais do que uma simples conferência documental.

As notas explicativas correspondem aos exames praticados pelo auditor; geralmente tem conotação de ordem geral e não podem ser indicadas de tiques e letras explicativas.

## **PROGRAMA DE AUDITORIA**

Um programa de auditoria deve ser adequadamente planejado para que atinja plenamente o objetivo global de auditoria e para determinar os métodos para alcançá-lo de maneira eficiente. O plano de auditoria deve basear-se no entendimento do negócio da empresa, de seu sistema de informação e ambiente de controle, da natureza de suas transações e dos seus sistemas de informação, contábeis e de controle. O plano de auditoria deve ser documentado como parte dos papéis de trabalho e ser modificado, quando necessário, durante o transcurso dos trabalhos de auditoria.

## **PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA**

O trabalho de auditoria implica a realização de diversos passos, cujo desenvolvimento requer ordem ou planejamento. Desta forma, planejamento é um comportamento para agir em bases ordenadas, realísticas e sistemáticas; é uma escolha racional de curso de ação.

O planejamento, em auditoria, consiste 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.

### **Objetivos do planejamento do trabalho de auditoria**

- Permitir a realização de exame adequado e eficiente;
- Facilitar o controle sobre o desenvolvimento do trabalho e sobre o tempo que se gasta nele;
- Estabelecer racionalmente a extensão dos diversos procedimentos de auditoria;
- Evitar a sobrecarga de trabalho;

### **Conteúdo do planejamento do trabalho de auditoria**

Há duas fases distintas no planejamento dos trabalhos de auditoria. A primeira é o planejamento prévio dos trabalhos, em que se traçam os contornos genéricos do exame, determina-se o tipo de trabalho, fixa-se a previsão de horas e o prazo para encerramento e a distribuição das tarefas entre os elementos da auditoria.

A segunda é a do planejamento do trabalho propriamente dito. É onde há o planejamento da utilização das horas e os programas de auditoria, com base em uma análise mais profunda da situação.

#### **Um planejamento em auditoria deve envolver as seguintes considerações:**

- Conhecimento prévio das atividades;
- Pesquisa de fontes alternativas;
- Definição do trabalho;
- Assistência e colaboração da área auditada;
- Orçamento de horas;
- Período de execução;
- Pessoal envolvido;
- Plano de Auditoria. Plano de Auditoria.

#### **TIPOS DE PARECERES DE AUDITORIA**

Existem quatro tipos de pareceres que o auditor utiliza para expressar uma opinião sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis:

- Parecer sem ressalva ou limpo;
- Parecer com ressalva ou qualificado;
- Parecer com abstenção de opinião
- Parecer adverso.

Quando o auditor considera que as demonstrações contábeis apresentam fidedignamente a situação reportada emite um **parecer sem ressalva**, que deve obedecer ao modelo constante no item 11.3.2.3., da NBC-T-11, aprovada pela Resolução CFC No 700/91.

Mas existem situações em que o auditor não tem condições de emitir um parecer limpo, em face de certas restrições quanto à adequada apresentação das demonstrações tomadas em conjunto. Quando isso ocorrer, ele deve **emitir um parecer com ressalva**, esclarecendo criteriosamente os motivos que o levaram a tal decisão.

O parecer com abstenção de opinião contém uma expressa declaração de que o auditor não deseja emitir uma opinião sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis. O auditor, utilizando-se de parágrafo intermediário, deve esclarecer os motivos que o levaram a abster-se de opinar.

Uma opinião adversa significa que as demonstrações contábeis não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, o resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e as modificações na situação financeira, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.