



**Governo do Estado do Rio Grande do Norte  
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
Faculdade de Ciências Econômicas de Mossoró – FACEM  
Departamento de Ciências Contábeis – DCC  
V CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA CONTÁBIL**



# **DISCIPLINA**

## **AUDITORIA OPERACIONAL**

**Prof. Msc Jorge Eduardo de Medeiros Lopes**



Mossoró/RN, Julho-2015.

## **MENSAGEM INICIAL**

O contexto econômico atual caracteriza-se por uma transformação contínua no meio empresarial. As organizações tomaram proporções globais, a utilização dos sistemas de informação e de controle transformou-se em uma das principais ferramentas de apoio à gestão das empresas; haja vista que a descentralização das operações empresariais foi ganhando, gradativamente, destaque no ambiente corporativo; o empresário passou da condição de administrador-centralizador para parte integrante de uma equipe multidisciplinar que é responsável pelo desenvolvimento das organizações; na sociedade brasileira, a utilização do mercado de capitais como financiador de recursos passou a ter um papel preponderante junto às companhias como alternativas de crescimento e geração de riqueza, de forma que surgiu para as sociedades a necessidade contínua de implementarem e aperfeiçoarem seus controles financeiros e de processos.

E qual o papel da Contabilidade no contexto supracitado? Qual a importância que o Profissional de Contabilidade tem na geração de riqueza de uma empresa, uma região e até de um país?

Esse questionamento podem ser facilmente respondidos quando aprendemos que o contador é o profissional responsável por coletar dados e transformá-los em informações úteis e relevantes para os gestores tomarem as decisões corretas e pertinentes aos objetivos de cada organização. É importante ressaltar que o contador também não se limita apenas a emitir relatórios técnicos, conhecidos como demonstrações contábeis, para atender às determinações do governo ou fornecê-los aos administradores sem ter qualquer influência no processo de decisão das empresas.

Atualmente, o papel do contador é de extrema relevância no crescimento das organizações e por consequência, no crescimento de um país ou região; pois, aliado às outras variáveis, são com as informações geradas e as recomendações do profissional de contabilidade que os usuários das informações contábeis norteiam-se pelo caminho correto para conseguirem seus mais diversos objetivos, dentre eles destaca-se a geração de riqueza.

Também é salutar destacar que o profissional de contabilidade aqui enaltecido é aquele proativo, capaz de entender a multidisciplinaridade que é o ambiente corporativo, é o profissional com conhecimentos abrangentes às outras áreas, tais como: Economia, Direito e Administração.

Nesse contexto, este trabalho tem o objetivo de explicar, de forma sucinta e prática, o contexto e o trabalho da AUDITORIA OPERACIONAL, desde o seu surgimento até as práticas comumente utilizadas atualmente.

- **Evolução Histórica da Auditoria**

Embora cronologicamente haja indícios da existência da profissão de auditor desde o século XIV, esta é, em verdade, uma função do século XX que esta em constante e excepcional desenvolvimento com diferentes graus de especialização. Como a auditoria é proveniente da própria contabilidade, é justo que se indique o conjunto de dados históricos que permita comparabilidade entre as duas atividades.

### Contabilidade

Datas	Fatos
?	Desconhecida a data do início da aplicação do método das partidas dobradas.
1202 -	Publicação do <i>Liber abacci</i> , de auditoria de Fibonacci, expondo cálculos financeiros nas operações mercantis.
1494 -	Publicação da <i>Summa/tractatus</i> , de Frà Luca Paccioli. No tratado é apresentada a escrituração das contas mercantis pelo método das partidas dobradas.
1840 -	Publicação de <i>A contabilidade aplicada à administração pública e à administração privada</i> , de Francesco Villa.
1840 / 1920	Evidência da Escola Italiana de Contabilidade, iniciando o desenvolvimento da Teoria da Contabilidade, predominando as discussões teóricas a respeito da disciplina.
1920 -	Predominância da Escola Anglo-americana de Contabilidade com o desenvolvimento da Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial, Análise de Balanços, Auditoria e outras ramificações técnicas.
1934 -	Predominância da Escola Americana de Contabilidade, que perdura até os tempos atuais.

### Auditoria (Datas importantes)

Datas	Fatos
?	Desconhecida a data de início da atividade de auditoria.
1314	Criação do cargo de auditor do Tesouro na Inglaterra.
1559	Sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela Rainha Elizabeth I.
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), na Inglaterra.
1886	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA), nos Estados Unidos
1894	Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos.
1934	Criação do Security and Exchange Commission (SEC), nos Estados Unidos

O surgimento e o desenvolvimento da auditoria independente ou externa aconteceram efetivamente durante os séculos XIX e XX como parte da evolução do sistema capitalista. Com a expansão do mercado, e o início da internacionalização das empresas após o término da segunda guerra mundial, (1945), surge a necessidade de a empresa aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, criando desta forma um ambiente propício ao desenvolvimento da auditoria interna e também externa.

Foi a partir da criação do SEC, em 1934, nos Estados Unidos, que a profissão de auditor assume importância e cria um novo estímulo, uma vez que as empresas que transacionavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a se utilizarem dos serviços de auditoria para dar maior credibilidade a suas demonstrações financeiras.

- **Evolução da Auditoria no Brasil**

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

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

- a-) filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- b-) financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- c-) crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- d-) evolução do mercado de capitais;
- e-) criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central de Brasil em 1972; e
- f-) criação da Comissão de Valores Mobiliários 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, teriam que ser, obrigatoriamente, auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

O objeto de estudo da Auditoria são as Demonstrações Contábeis Financeiras, vamos detalha-las abaixo:

- **Demonstrações Contábeis**

Todas as técnicas e informações utilizadas pela contabilidade têm como finalidade a elaboração do seu produto final denominado demonstrações financeiras (contábeis), que é o produto da realidade econômico-financeira das empresas e que se torna elemento gerenciador dos negócios das entidades. Assim, as informações fornecidas pela contabilidade não podem se resumir naqueles elementos de publicação e de ciência aos interessados, mas em todas aquelas que podem servir de elementos de previsão, controle, avaliação e decisão.

- **Demonstrações financeiras básicas**

As demonstrações financeiras básicas são determinadas pela legislação vigente, inicialmente pela Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76) e alterações posteriores.

Algumas das mudanças mais importantes ocorridas nos últimos anos:

- A substituição da demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR), pela demonstração do fluxo de caixa (art 176, IV). As sociedades anônimas de capital fechado deverão publicar as demonstrações de fluxo de caixa e se for sociedade anônima de capital aberto além da demonstração de fluxo de caixa deverão publicar a demonstração do valor adicionado. De acordo com a NBCT a demonstração do valor adicionado é a demonstração contábil destinada a evidenciar, de forma concisa os dados e as informações do valor da riqueza gerada em determinado período e sua distribuição.
- A criação de dois novos grupos de contas conforme o art 178. No ativo “Não Circulante” a conta de bens intangíveis, que são bens que não possuem existência física, porém representam uma aplicação de capital indispensável aos objetivos da empresa como direitos sobre marcas e patentes, ponto comercial, fundo de comércio (Neves e Viseconti, 2004. Após as alterações o permanente ficou dividido em investimento, imobilizado e intangível. No patrimônio líquido a conta de ajustes de avaliação patrimonial no lugar da

reserva de reavaliação a nova lei substitui a faculdade de reavaliações de bens pela obrigação de se ajustar o valor dos ativos e passivos a preço de mercado. Pela nova lei o PL passa a ser estruturado da seguinte forma:

- a) Capital social
- b) Reserva de capital
- c) Ajustes de avaliação patrimonial
- d) Reserva de lucros
- e) Ações em tesouraria
- f) Prejuízos acumulados

- E também a alteração do critério de avaliação de coligadas art 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% ou mais do capital votante (ações ordinárias) em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sobre controle comum serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. No tocante as empresas de grande porte (definidas como sociedades que tiveram no exercício anterior ativo total superior a 240 milhões ou receita bruta anual superior a 300 milhões) estas estão sendo obrigadas a elaborar as mesmas demonstrações contábeis que as sociedades anônimas de capital aberto.
- Criação da reserva de incentivos fiscais, com a contabilização sendo realizada diretamente no resultado do exercício, como estabelece a norma internacional (art 195<sup>a</sup>). A assembleia geral poderá por proposta dos órgãos de administração destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações e subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluído da base de cálculo dos dividendos obrigatórios (50% do lucro líquido do exercício). Antes da criação da lei 11638/07 os benefícios fiscais concedidos pelo governo era contabilizado na conta de reserva de capital que são contribuições recebidas dos proprietários ou de terceiros que não representam receitas ou ganhos e que, portanto não devem transitar por contas de resultado exemplos: ágio na emissão de ações, incentivos fiscais, correção monetária do capital realizado (Neves e Viseconti, 2004; 340).

Desta forma, desde a promulgação da lei 11.638/007 as principais demonstrações financeiras passaram a ser:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do resultado do exercício;
- Demonstração dos lucros e prejuízos acumulados, ou, opcionalmente, Demonstração das mutações patrimoniais;
- Demonstração dos fluxos de caixa; e
- Demonstração do valor adicionado.

As demonstrações financeiras devem ser complementadas por notas explicativas, quadros analíticos ou demonstrações contábeis, tudo o que for necessário para seu bom entendimento.

- **Balanço patrimonial**

É a manifestação dos conhecimentos obtidos pela contabilidade de todos os fatos econômicos de ordem patrimonial que influenciam na espécie, no valor, na quantidade dos elementos que impactam a grandeza patrimonial da empresa.

- **Estruturação do balanço patrimonial**
- **Ativo**

É o conjunto de bens e direitos controlado pela empresa. A lei 11.638/2007 praticamente regulamentou o que a NPC 27 já havia determinado, ou seja, que os grupos de Ativo deveriam ser divididos entre Circulante e Não Circulante, enquanto a Lei 11.638/2007, omitiu esta segregação.

- **Passivo**

É representação das obrigações exigíveis da empresa, são as dívidas que serão cobradas a partir da data de seu vencimento.

- **Patrimônio Líquido**

Representa o total das aplicações dos proprietários na empresa. É o passivo não exigível da empresa.

### Algumas das principais mudanças do Balanço Patrimonial:

Estrutura do Balanço Patrimonial segundo a Lei 6.404/76 x Lei 11.638/07.

ANTES	DEPOIS
ATIVO CIRCULANTE	ATIVO CIRCULANTE
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	<b>ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>
ATIVO PERMANENTE	·REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
·INVESTIMENTO	·INVESTIMENTO
·IMOBILIZADO	·IMOBILIZADO
·DIFERIDO	· <b>INTANGÍVEL</b> ·DIFERIDO
PASSIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	PASSIVO NÃO CIRCULANTE
RESERVA DE EXERCÍCIOS FUTUROS	·EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	·RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS
·CAPITAL SOCIAL	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
·RESERVA DE CAPITAL	·CAPITAL SOCIAL
·RESERVA DE REAVALIAÇÃO	·RESERVA DE CAPITAL
·RESERVAS DE LUCROS	· <b>AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL</b>
·LUCROS OU PREJUIZOS ACUMULADOS	·RESERVAS DE LUCROS · <b>AÇÕES EM TESOURARIA</b> · <b>PREJUIZOS ACUMULADOS</b>

Fonte: <http://www.anefac.com.br/imagens/congresso2008/download/ernesto.pdf>

Pode-se verificar no quadro a cima, que com a vigência da Lei 11.368/07, já ocorreram mudanças na estrutura do Balanço Patrimonial, como:

- Criação do subgrupo "**INTANGÍVEL**" no Permanente, desdobrado do subgrupo Imobilizado. (art. 179, VI)

- Extinção da possibilidade de *reavaliação* dos bens do Ativo Imobilizado e, consequentemente, eliminação das *Reservas de Reavaliação*.
- O uso do subgrupo *Diferido* fica restrito ao registro das despesas pré-operacionais e aos gastos de reestruturação. (art. 179, V)
- Eliminação da conta "*Lucros ou Prejuízos Acumulados*" mantendo somente a conta "*Prejuízos Acumulados*". (art. 178, § 2º, d)
- Criação, no Patrimônio Líquido, do subgrupo "*Ajustes de Avaliação Patrimonial*", englobando, (art. 182, § 3º) "
- Como "*Reservas de Capital*" passam a ser considerados apenas os ganhos relacionados com o Capital Social da empresa.
- *Reserva de Lucros a Realizar* – Inclusão, no cálculo da parcela realizada do lucro líquido do exercício, do resultado não realizado da contabilização de ativo e passivo pelo *valor de mercado*. (art. 197, § 2º, II)
- **Demonstração do resultado do exercício**

Na determinação do resultado do exercício devem ser computados:

- As receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- Os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a estas receitas e rendimentos.

- Demonstração de lucros e prejuízos acumulados**

A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados é a representação dos lucros e prejuízos acumulados no início do exercício e as mutações ocorridas durante o exercício.

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

- o saldo de início do período, os ajustes de exercícios anteriores;
- as reversões de reservas e o lucro do exercício;

- as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

- **Demonstrações dos fluxos de caixa**

A demonstração dos fluxos de caixa apresenta a evolução financeira da empresa no período. Através deles é possível projetar, planejar financiamentos e investimentos. **Estruturação do DFC**

- a) Operacional – retrata as operações ligadas ao objeto social da empresa;
- b) Financiamentos- demonstra a obtenção de caixa através de financiamento e/ou aporte de capital. As amortizações de financiamentos e o pagamento de dividendos aparecem neste item do DFC;

Investimentos – aquisições de ativos permanentes, bem como a venda destes itens são evidenciadas aqui, assim como as participações em outras empresas.

- **Demonstração do Valor Adicionado**

**Segundo Iudícibus (2000)**, a estrutura conceitual básica da contabilidade é essencialmente utilitária, no sentido de que responde, por mecanismos próprios, a estímulos informativos dos vários setores da economia.

Em busca dessa premissa a contabilidade em resposta a nova necessidade de seus usuários, criou o Demonstrativo do Valor Adicionado.

Demonstração do Valor Adicionado tem uma função muito importante na medida que fornece aos seus usuários a informação sobre a riqueza criada pela empresa e a forma como esta riqueza foi aplicada.

#### **Características básicas da DVA:**

1. Fornecer informações que demonstre a geração de riqueza da empresa e seus efeitos sobre a sociedade que está inserida.
2. Demonstra o valor adicionado em cada um dos fatores de produção e seu destino, conforme abaixo:
  - Dispêndio na remuneração dos empregados;
  - Geração de tributos ao governo (municipal, estadual e federal);
  - Remuneração do capital de terceiros através de juros;

- Remuneração dos acionistas através da distribuição de lucros.
- 3. O somatório dos valores obtidos nas Demonstrações de Valor Adicionado apresentados pelas unidades produtivas dos mais variados níveis de atividades econômicas que são classificados pelo IBGE, excluídas as duplas contagens, pode ser considerado como o próprio PIB do país.
- 4. Pode-se efetuar análise vertical/vertical dessa demonstração, com a comparação da participação de cada item da demonstração em sucessivos exercícios sociais, enfatizando sua evolução.

A Demonstração do Valor Adicionado é elaborada a partir dos dados contidos na Demonstração do Resultado do Exercício. Nesta demonstração é destacado valor adicionado pela empresa e a distribuição deste valor, indicando a contribuição da empresa para a formação do lucro e para outros itens tais como impostos, taxas e contribuições, pessoal e encargos, juros e alugueis, juros s/ capital próprio e dividendos.

Na Demonstração do Resultado do Exercício são computados como Custo dos Produtos Vendidos todos os gastos referentes à produção dos bens vendidos. Inclui-se, portanto neste montante mão-de-obra, matéria-prima e gastos gerais de fabricação. Na DVA estes custos deverão estar perfeitamente discriminados, uma vez que, parte deles são considerados como insumos adquiridos de terceiros. A depreciação deverá ser perfeitamente identificada. Os gastos com pessoal e os encargos são considerados como distribuição do valor adicionado.

A Universidade de São Paulo (USP), através da FIPECAFI elaborou um modelo de Demonstração do Valor Adicionado que é amplamente utilizado pelas empresas:

DESCRIÇÃO	em milhares de reais	
	LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA	%
1- RECEITAS		
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1.2) Provisão p/ devedores duvidosos - Reversão (Constituição)		
1.3) Não Operacionais		
2-INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS <b>(inclui os valores dos impostos - ICMS e IPI)</b>		
2.1) Matérias-primas consumidas		
2.2) Custo das mercadorias e serviços vendidos		
2.3) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.4) Perda/Recuperação de valores ativos		
3- VALOR ADICIONADO BRUTO(1-2)		
4-RETENÇÕES		
4.1) Depreciação, amortização e exaustão		
5- VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE(3-4)		
6- VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1) Resultado de equivalência patrimonial		
6.2) Receitas financeiras		
7- VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR(5+6) (RIQUEZA CRIADA PELA EMPRESA)		
8- DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
8.1) Pessoal e encargos		
8.2) Impostos, taxas e contribuições		
8.3) Juros e alugueis		
8.4) Juros s/ capital próprio e dividendos		
8.5) Lucros retidos/prejuízos do exercício		

## CONTROLE INTERNO

### CONCEITO

O controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas. (AICPA, 2009) - *American Institute of Certified Public Accountants - [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)*

### A LEI SARBANES-OXLEY

A lei americana que endureceu os controles internos das empresas trouxe ganhos inesperados para os executivos e acionistas, tais como:

- melhores processos,
- mais segurança e
- até mesmo custos menores.

## **Objetivos do Controle Interno**

De acordo com a literatura contábil, os controles internos têm quatro objetivos básicos:

**SALVAGUARDA DOS INTERESSES:** refere-se à proteção do Patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades.

**Meios de suporte à salvaguarda dos interesses da empresa são os seguintes:**

1. Segregação das funções: estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve Ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve ser executada por pessoas e setores independentes entre si.
2. Sistema de autorização e aprovação: compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos. A pessoa que autoriza não deve ser a que aprova para evitar riscos para a empresa.
3. Determinação de funções e responsabilidades: determina para cada funcionário a noção exata de suas funções, incluindo as responsabilidades que compõem o cargo. Organogramas.
4. Rotação de funcionários: possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta em novas ideias de trabalho para as funções.
5. Carta de fiança: transfere aos funcionários que normalmente lidam com valores a responsabilidade pela guarda dos mesmos, protegendo a empresa de qualquer perda.
6. Manutenção de Contas de Controle: indica a exatidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários, permite a aplicação de procedimentos de comprovação dos registros. Confronto entre os saldos detalhados e os sintéticos.
7. Seguro: compreende a manutenção de apólices de seguros, a valores adequados a reposição, dos bens, valores e riscos que podem atingir a empresa.

8. Legislação: Visa diminuir riscos e não expor a empresa às contingências fiscais e legais pela não obediência aos preceitos legais vigentes.
9. Diminuição de erros e desperdício: A divisão racional do trabalho, com a identificação clara e objetiva das normas, procedimentos, impressos, arquivos e número de subordinados compatível, fornece condições razoáveis que permitem prevenir-se contra ocorrência de erros e desperdícios.
10. Contagens físicas independentes: Contagem física dos bens por pessoa diversa da que tem o bem sob sua custódia, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa.
11. Alçadas Progressivas: estabelece alçadas e procurações de forma escalonada, deixando aos altos cargos as principais decisões e responsabilidades.

**B – PRECISÃO E CONFIABILIDADE DOS INFORMES E RELATÓRIOS CONTÁBEIS, FINANCEIROS E OPERACIONAIS.** A informação só tem validade a partir do momento em que é exata, confiável e oportuna, para isso precisa basear-se em dados verídicos, informados em tempo hábil.

Os meios de controle que possibilitam esse suporte são os seguintes:

- 1- Documentação confiável: documentação hábil para o registro das operações
- 2- Conciliação: checa as fontes de informação, elimina as pendências.
- 3- Análise: verifica os desdobramentos dos itens, para verificar sua constituição.
- 4- Plano de Contas: classificação dos dados da empresa dentro de uma estrutura pré determinada.
- 5- Tempo hábil: registro das transações dentro do período de competência.
- 6- Equipamento mecânico: meios de registro mecânico ou eletrônica em conformidade com as necessidades da empresa.

**C- ESTÍMULO A EFICIÊNCIA OPERACIONAL:** as inúmeras tarefas desenvolvidas dentro de uma empresa precisam de uma linha mestra de raciocínio e conduta.

Os meios de suporte são:

- 1- Seleção: contratação de pessoal qualificado.
- 2- Treinamento: capacitação do pessoal para a atividade proposta
- 3- Plano de Carreira: política de salários e promoções, entusiasma e satisfaz o pessoal.

- 4- Relatórios de desempenho: identificam o funcionário, indicam as virtudes e deficiências sugerindo caminhos para o aperfeiçoamento.
- 5- Relatório de Horas trabalhadas: administra o tempo do pessoal e indica mudanças necessárias
- 6- Tempos e Métodos: Acompanhamento eficiente das atividades e controle de ineficiências de pessoal
- 7- Custo-padrão: Permite o acompanhamento do custo de produção dos bens. Identifica benefícios e ineficiências do processo de produção.
- 8- Manuais internos: normatização e eficiência dos atos e previnem a ocorrência de erros e desperdícios.
- 9- Instruções formais: evitam interpretações dúbiais das funções.

**D- ADERÊNCIA ÀS POLÍTICAS EXISTENTES:** Tem como objetivo assegurar que os desejos da Administração, indicados pelas suas políticas e procedimentos sejam seguidos pelo pessoal.

Os principais meios que visam dar embasamento a aderência as políticas existentes são :

- 1- Supervisão: a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, corrigindo-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades.
- 2- Sistema de revisão e aprovação: através dos métodos de revisão e aprovação verificamos se os procedimentos estão sendo seguidos adequadamente.
- 3- Auditoria Interna: possibilita identificar as transações realizadas pela empresa, que se encontrem em concordância com a administração.

#### **Conjugação dos Objetivos do Controle Interno:**

Os objetivos dos Controles Internos falados até agora, visam a segurança da empresa, no que tange as sua atividades.

Deve-se sempre levar em conta a relação **custo X benefício** da implantação dos controles internos.

## **AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO**

As normas de auditoria geralmente aceitas, referentes ao trabalho de campo, estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria.

O auditor independente executa os seguintes passos na avaliação do controle interno:

- Levanta o sistema de controle interno;
- Verifica se o sistema levantado é o que se está sendo seguido na prática;
- Avalia a possibilidade de o sistema revelar, de imediato, erros e irregularidades;
- Determina o tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria.

Dentre tantas ações de controle a auditoria recomenda a verificação, regular, dos números das contas correntes dos funcionários, a fim de evitar depósitos em contas fantasma.

Valores residuais de produção de grande volume (matéria-prima) também requerem cuidados extras. A diferença enriquece a pessoa da noite para o dia.

### **QUAIS OS PROCEDIMENTOS MAIS EFICIENTES?**

Para reduzir probabilidades de desvio destaca-se a importância do sistema de provas surpresas (sistema preventivo) realizado pela auditoria.

Deve-se criar um guia de procedimentos e provas departamentais, em cada unidade da organização, realizado pelos próprios funcionários.

### **TIPOS DE CONTROLES: CONTÁBEIS E ADMINISTRATIVOS**

**CONTROLES CONTÁBEIS** – compreendem o plano de organização e de todos os métodos e procedimentos utilizados para salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que o compõem.

Compreendidos por:

1. segregação de funções : cria independência entre as funções de execução operacional, custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
2. sistema de autorização : controla as operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos;
3. sistema de registro : comprehende a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, existência de um Plano de Contas que facilita o registro e preparação das demonstrações contábeis, e a utilização de um manual descritivo para o uso das contas.

CONTROLES ADMINISTRATIVOS – compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para proporcionar eficiência às operações, dar ênfase à política de negócios da empresa, bem como a seus registros financeiros.

Compreendidos por:

1. normas salutares, que observam práticas saudáveis aos interesses da empresa no cumprimento dos deveres e funções;
2. pessoal qualificado, que esteja apto a desenvolver suas atividades bem instruídos e supervisionados por seus responsáveis.

## IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO

A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias.

Compreende:

- Responsabilidade;
- Rotinas Internas;
- Acesso a Ativos;
- Segregação de funções;
- Confronto dos ativos com os registros;
- Amarrações do sistema;

- Auditoria Interna.

## LIMITAÇÕES DO CONTROLE INTERNO

As limitações do controle interno são, principalmente, com relação a:

- conluio de funcionários na apropriação de bens na empresa;
- instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas;
- negligência dos funcionários na execução de suas tarefas diárias.

## FRAUDES E DESFALQUES NAS EMPRESAS

É um problema comum e crescente, decorrente do enfraquecimento dos valores éticos, morais e sociais e, principalmente, da ineficácia dos sistemas de controles internos.

Os fatores que motivam as pessoas a cometerem fraude podem ser classificados em três aspectos:

- oportunidade para cometê-la e escondê-la;
- pressão por dificuldades financeiras; e
- racionalização do entendimento sobre a falta cometida.

### Controle interno e fraude

Um bom sistema de controle interno constitui garantia absoluta contra a ocorrência de fraudes ou irregularidades. A eficiência do sistema de controle interno como um todo deve permitir detectar não somente irregularidades de atos intencionais, como também erros de atos não intencionais. Esses erros podem ser:

- a) de interpretação como, por exemplo, a aplicação errônea dos princípios contábeis geralmente aceitos na contabilização de transações;
- b) de omissão por não aplicar um procedimento prescrito nas normas em vigor;
- c) decorrentes da má aplicação de uma norma ou procedimento.

A fraude, por sua vez, assume múltiplas modalidades. Das diversas classificações de fraudes até hoje tentadas, reveste-se de interesse a que as divide em:

## DESFALQUE TEMPORÁRIO

Ocorre quando o funcionário aposse-se de um bem da empresa e não altera os registros da contabilidade (transferindo o ativo roubado para despesas).

São exemplos de desfalques temporários:

- funcionário apodera-se do dinheiro recebido de clientes, proveniente de vendas a prazo, antes do registro do recebimento.
- funcionário toma posse do dinheiro recebido de clientes, após registro contábil do recebimento.
- funcionário apoderou-se de um ativo da empresa (dinheiro de caixa, cautelas de títulos, estoques, imobilizado etc.).

## **DEFALQUE PERMANENTE**

Ocorre quando um funcionário desvia um bem da empresa e modifica os registros contábeis, de forma que os ativos existentes concordem com os valores registrados na contabilidade.

São exemplos de desfalques permanentes:

- funcionário responsável pelos recebimentos de clientes e pelo preparo dos registros contábeis de vendas e recebimentos desvia um recebimento de vendas a prazo e baixa a duplicata correspondente contra vendas (débito em Devolução de Vendas e crédito em Duplicatas a Receber);
- funcionário responsável pelas matérias-primas e pela elaboração de lançamentos contábeis rouba uma matéria-prima e baixa o bem correspondente para despesa (débito em Despesas Diversas e crédito em Matéria-prima).

## **LEVANTAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO**

As informações sobre o sistema de controle interno são obtidas das seguintes formas:

- leitura dos manuais internos de organização e procedimentos;
- conversa com funcionários da empresa;
- inspeção física desde o início da operação (compra, venda, pagamentos etc.) até o registro no razão geral.

As informações obtidas sobre o controle interno são registradas pelo auditor independente de uma ou do conjunto de duas ou três das formas exemplificadas a seguir:

- memorandos narrativos;
- questionários padronizados;
- fluxogramas.

## **AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E DETERMINAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

Consiste em aplicar medidas significativas na consideração de transações relevantes e ativos correlatos envolvidos na auditoria, tem como finalidade principal detectar erros e irregularidades materiais nas demonstrações financeiras.

### **Medidas que devem ser observadas:**

- Considerar os tipos de erros e irregularidades que poderiam ocorrer;
- Determinar os procedimentos de controle contábil que devam prevenir ou detectar esses erros e irregularidades;
- Determinar se os procedimentos necessários são estabelecidos e estão sendo seguidos satisfatoriamente;
- Avaliar as falhas, isto é, tipos de erros e irregularidades potenciais não cobertos pelo procedimento de controle existente para determinar seu efeito sobre a natureza, caráter oportuno ou extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados, e sugestões a serem feitas ao cliente.

### **A avaliação do sistema de controle interno compreende:**

- Determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- Verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- Analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- Emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

**O processo de avaliação do controle interno consta de três etapas:**

1. O realce do sistema;
2. A avaliação propriamente dita do sistema;
3. A realização de testes de cumprimento de normas internas.

## **1- REALCE DO SISTEMA**

Efetua-se durante a etapa de planejamento do exame. O objetivo é obter informação, se supõe que o sistema funcione e pode-se alcançá-lo mediante discussão com as pessoas responsáveis pelo controle interno.

Uma significativa evidência persuasiva pode ser obtida mediante a própria documentação de controle interno da área, por exemplo: manuais, descrições de tarefas e fluxogramas.

Confirmar o conhecimento, executar procedimentos de reconstituição ou recapitulação dos controles de fluxo de documentação.

Documentar a análise do controle interno nos papéis de trabalho.

## **2- AVALIAÇÃO**

Deve-se proceder a sua avaliação crítica para determinar sua eficácia e os pontos passíveis de melhoria.

Muitas vezes, nesta etapa, conclui-se que o sistema não é eficaz; sendo assim, não se executarão os testes de cumprimento, pois ainda que o resultado seja satisfatório, não se atingirão os objetivos.

Durante a fase de avaliação, um aspecto de grande importância é a identificação dos controles-chaves do sistema.

O controle-chave é aquele que:

- assegura que um sistema administrativo produza informação fidedigna; e
- serve de base para satisfação dos objetivos de auditoria.

## **3- TESTE DE CUMPRIMENTO DE NORMAS INTERNAS**

Não basta formar uma opinião sobre a eficácia do sistema, baseando-se em representações verbais ou escritas, feitas por funcionários.

Cumpre constatar que o sistema funciona realmente como foi descrito, pois, a bem da verdade, pode haver diferenças substanciais entre o que foi relatado e o que foi fielmente aplicado.

Um teste de cumprimento realiza-se em diversas etapas:

- Determinar os objetivos do teste – procura-se confirmar que os controles previamente identificados como controles-chaves funcionaram durante todo o período submetido a exame;
- Definir o universo - é o conjunto de transações homogêneas submetidas ao sistema de controle e registro que se testa.

## **QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO**

Têm como finalidade auxiliar a avaliação da eficiência ou adequação dos controles internos (operacionais e contábeis) do cliente, ou seja:

- Se os controles contábeis internos asseguram o correto registro das transações financeiras;
- se os controles internos administrativos proporcionam eficiência operacional e observância da política da empresa e da legislação em vigor;
- se as verificações internas protegem adequadamente os ativos do cliente contra fraudes e outras irregularidades.

## **FORMAS DE APLICAÇÃO**

As questões devem ser formuladas de modo que uma resposta afirmativa implique numa condição satisfatória.

Uma resposta negativa indica um ponto fraco com relação àquele item em particular.

## **LEVANTAMENTO E DESCRIÇÃO DA ROTINA**

Os auditores devem levantar e descrever rotinas objetivando:

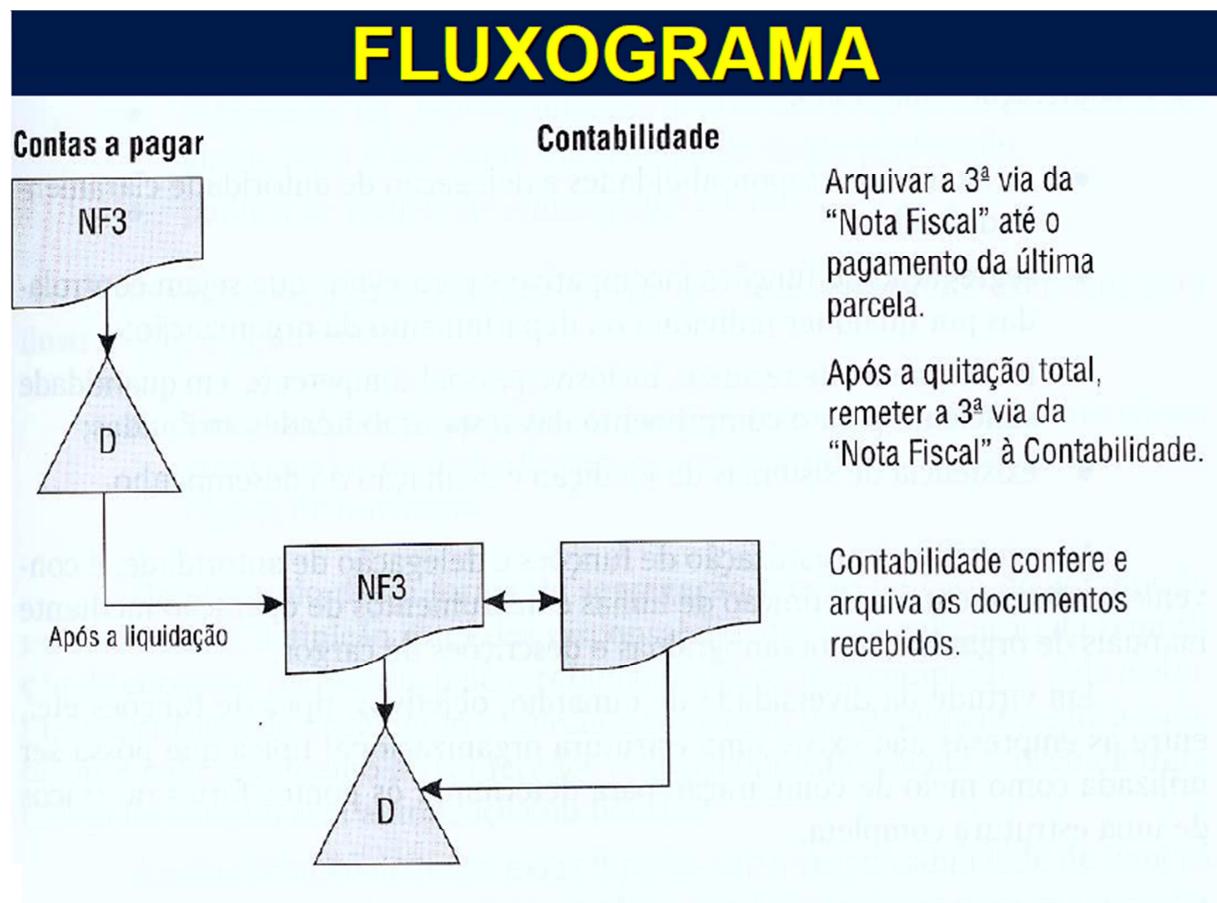
- Identificar pontos críticos que facilitem a definição da extensão dos exames finais;
- Fornecer dados para simplificar os trabalhos de auditoria e/ou possíveis consultorias futuras.

## DESCRIÇÃO DA ROTINA

A rotina pode ser descrita por meio de uma narrativa, ou então pela elaboração de um fluxograma. Abaixo estão os principais modelos:

**NARRATIVA** – inclui uma descrição da rotina passo a passo de maneira lógica clara e concisa, evidenciando o fluxo de documentos de um ou mais departamentos desde sua origem até sua disposição final.

**FLUXOGRAMAS** – constitui uma técnica analítica, que utiliza símbolos para descrever uma rotina passo a passo em um ou mais departamentos, evidenciando o movimento de documentos desde sua origem até sua disposição final.



Fonte: Crepaldi, 2007

## **CARACTERÍSTICAS DE UM EFICIENTE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO**

Compreende:

- Plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções e correta divisão das responsabilidades funcionais;
- Observação de práticas salutares no cumprimento dos devedores e funções de cada um dos departamentos da organização;
- Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas.

## **CATEGORIAS DE CONTROLES INTERNOS**

### **Controles Organizacionais**

Referem-se ao controle obtido por meio da maneira de designar responsabilidades e delegar autoridade.

Essa estrutura é um marco no qual se realizam as atividades de planejamento, execução e controle das operações da entidade e cuja eficácia dependerá de considerações tais como:

- Atribuição de responsabilidades e delegação de autoridade claramente definidas;
- Segregação de funções incompatíveis para evitar que sejam controladas por qualquer indivíduo ou departamento da organização;
- Fornecimento de recursos, inclusive pessoal competente, em quantidade suficiente para o cumprimento das responsabilidades atribuídas;
- Existência de sistemas de mediação e avaliação do desempenho.

### **Controle do Sistema de Informação**

Referem-se ao controle obtido mediante a prestação de informações aos níveis adequados da administração.

Não obstante, algumas características que um bom sistema não deve omitir são as seguintes:

- A informação deve ser suficientemente detalhada para permitir identificação das operações fora de linha ou possíveis problemas;
- Os relatórios devem conter informação relevante para os usuários;
- A forma de apresentação deve destacar a informação de maior importância;
- A informação deve ser distribuída conforme as responsabilidades atribuídas;
- A informação deve ser usada por aqueles que tenham competência e tempo necessários para compreender seu significado e adotar medidas corretivas, se necessárias.

## **Controles de Procedimentos**

Referem-se ao controle obtido mediante a observação de políticas e procedimentos dentro da organização.

São as seguintes algumas das características desejáveis nos controles de procedimento:

- Que sejam adequados à estrutura organizacional;
- Que sejam bem definidos e documentados;
- Que se mostrem fáceis de interpretar e aplicar.

## **DOCUMENTAÇÃO DE PROCEDIMENTOS**

Os procedimentos contábeis e de operação devem ser documentados em manuais (de contabilidade e de procedimentos) e fluxogramas de modo que as políticas e instruções da empresa possam ser conhecidas de maneira explícita e uniformemente aplicadas.

## **LIMITAÇÕES INERENTES AOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO**

Na aplicação da maioria dos procedimentos de controle, podem ocorrer falhas resultantes de entendimento precário, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos.

Os procedimentos de controle cuja eficácia depende da divisão de funções podem ser burlados mediante conivência.

## Controles internos X Auditoria Interna

É preciso distinguir, no entanto, são sempre interdependentes:

**Auditoria Interna:** equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, normalmente executado por um departamento especializado.

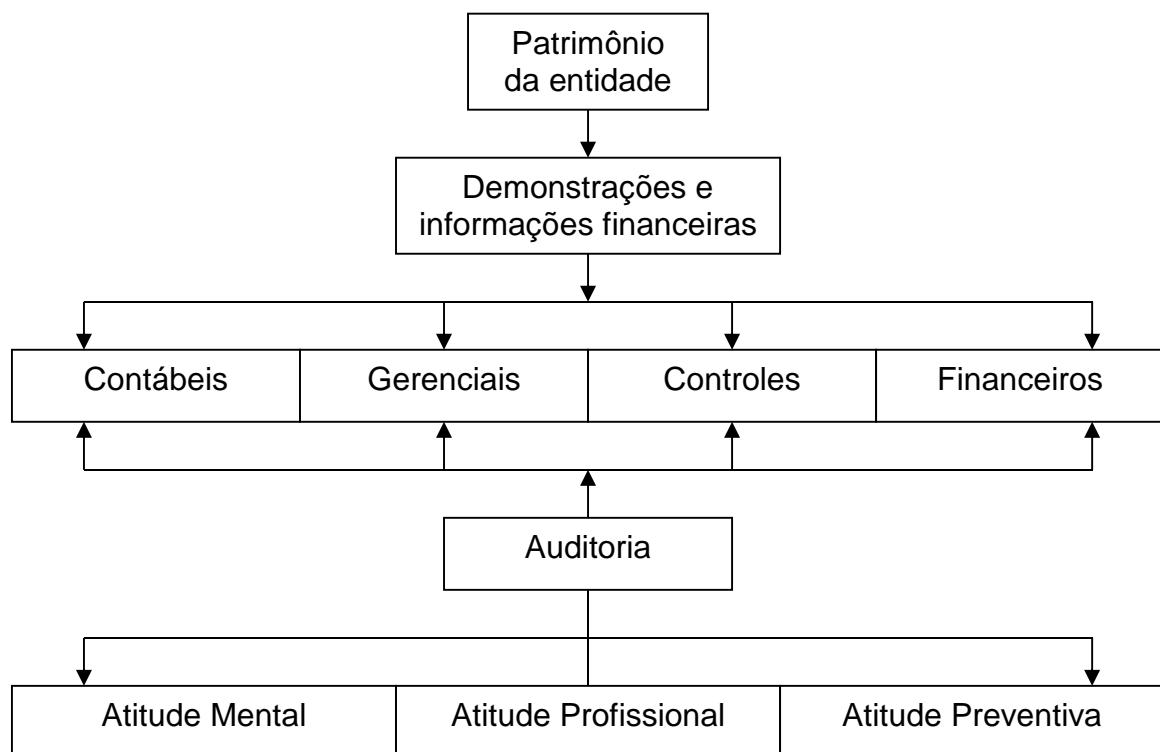
**Controle Interno:** refere-se aos procedimentos e à organização adotados como planos permanentes da empresa.

## AUDITORIA EXTERNA OU INDEPENDENTE

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

Os exames de auditoria obedecem às normas de auditoria e incluem procedimentos de comprovação dos dados em estados caracterizados por uma atitude de reflexão competente e independente.

Um fluxograma do posicionamento da auditoria pode ser assim retratado:



AUDITORIA EXTERNA	AUDITORIA INTERNA
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Sem vínculo empregatício;</li> <li>2. Maior grau de independência;</li> <li>3. Apenas auditoria contábil;</li> <li>4. Objetivo: emitir parecer sobre as Demonstrações Contábeis, conforme os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica, no que for pertinente;</li> <li>5. Menor volume de testes;</li> <li>6. O auditor deve planejar seus trabalhos de modo a identificar erros e fraudes que ocasionem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Empregado da empresa</li> <li>2. Menor grau de Independência</li> <li>3. Auditoria contábil e operacional</li> <li>4. Objetivo: voltado às normas internas e à área operacional</li> <li>5. Maior volume de testes</li> <li>6. A avaliação das operações e do sistema de controle interno é realizada para, entre outras finalidades, desenvolver, aperfeiçoar e para induzir ao cumprimento de políticas e normas.</li> <li>7. O Auditor direciona seus exames para a identificação de erros e fraudes.</li> </ol>

### Auditor

O auditor, definição proveniente do verbo *to audit* : examinar, ajustar, corrigir.

O exercício da auditoria é basicamente formado por três atitudes:

Atitude Mental:

Atitude Profissional:

Atitude Preventiva:

**Atitude Mental:** A atividade da auditoria é fundamentalmente crítica, voltada para o atendimento das regras em vigor, as quais estão relacionadas ao controle do patrimônio, cerceamento às possibilidades de riscos e erros.

A ação da auditoria não pode se limitar àquilo que está registrado nos livros oficiais, mas também àquilo que pode ter sido omitido nos registros principais. Dependendo das circunstâncias vividas pelas empresas, determinados dados podem ter sido omitidos propositadamente dos registros principais que, se considerados, podem acabar transformando, por completo, a situação patrimonial e financeira da empresa em exame.

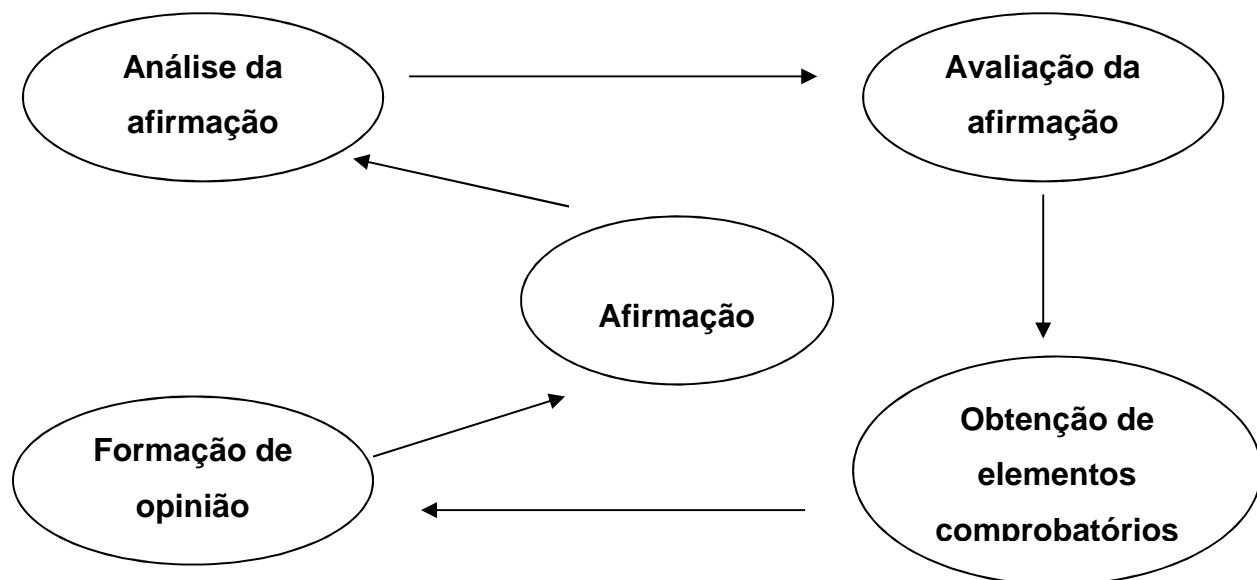
**Atitude Profissional:** Deve refletir a combinação de uma educação profissional adquirida com o conhecimento técnico com o estudo permanente de ferramentas de trabalho, regulamentações, aprimoramento pessoal e pela experiência adquirida.

**Atitude preventiva:** Esta deve estar alicerçada em padrões morais inabaláveis, pois a assinatura de um auditor em um parecer dá a este uma credibilidade, portanto deverá sempre ser realizado de forma comprovada e lícita.

### Processo de Auditoria

A finalidade estabelecida para uma auditoria é a emissão de uma opinião fundamentada por uma pessoa independente, porém com capacitação técnica e profissional suficiente para emitir-la; finalidade, qual seja a de um especialista em sua área de atuação com vistas à emissão de uma opinião.

Um roteiro sinóptico do processo de auditoria pode ser assim apresentado:



### Análise da afirmação

A análise da afirmação é o primeiro passo a ser dado no processo de auditoria e, por seu intermédio, pretende-se identificar o significado da afirmação e, mesmo que de forma sumária, traçar um plano estratégico de levantamento dos pontos básicos fundamentais que visem auxiliar os processos seguintes da auditoria.

Quando se está nessa fase de trabalho, procura-se, por intermédio da leitura e visualização de cada fator, buscar a origem dos dados, a complexidade, a relevância e o levantamento de perguntas e cada afirmação que venha a auxiliar a confecção de um bom planejamento de trabalho.

Uma vez identificada a origem e a natureza das afirmações, podem-se determinar os itens cuja comprovação seja necessária, inclusive quanto ao grau de importância a ser dado a cada uma das afirmações.

Fundamentalmente, uma análise adequada compreende, para efeito de auditoria, três grandes pontos:

- Revisão analítica;
- Planejamento;
- Conhecimento.

### **Revisão analítica**

A revisão analítica é usada para estabelecer a abrangência da auditoria.

Na fase de revisão analítica, é importante questionar cada dado para poder obter o maior número de informações possível e assim dar continuidade à fase de planejamento do trabalho.

### **Planejamento**

O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre o ramo de atividade, negócios e práticas operacionais da entidade em exame.

O planejamento é o alicerce sobre o qual todo trabalho deve ser fundamentado e funciona como um mapa estrategicamente montado para atingir o alvo. A montagem do planejamento tem o objetivo de percorrer uma estrada predeterminada, num rumo identificado, estabelecido e analisado.

É aconselhável planejar o exame de auditoria completamente, antes de iniciar qualquer trabalho; no processo de planejamento, convém determinar experimentalmente a abrangência de todo o conjunto e dos diversos setores, detalhadamente.

### **Conhecimento**

O conhecimento da empresa em sua totalidade, das operações e atividades por ela praticadas, de como e porquê a empresa faz o que faz é essencial para realizar uma auditoria eficiente e eficaz. Quanto melhor o auditor compreender o dado em profundidade, maior possibilidade haverá de o exame ser eficiente, e mais valioso será o serviço do auditor.

### **Controles organizacionais**

A revisão da estrutura organizacional, em seu conjunto, é o conhecimento das funções e responsabilidades básicas das pessoas ligadas à atividade objeto de exame, proporcionam ao auditor melhor entendimento de como se processam e desenvolvem as operações a ela inerentes.

### **Controles gerais da atividade**

Os controles instituídos pela organização devem proporcionar ao auditor as condições básicas para identificar as principais atividades relativas a controles gerais das atividades.

### **Controle do sistema de informação**

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

### **Controles internos contábeis**

Os procedimentos de controles que resultam de uma correta segregação de funções, e de controles adequados sobre o processamento das transações.

### **Normas de Auditoria**

#### **Conceito:**

Normas de auditoria tratam das medidas de qualidade da execução das ações e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos contábeis. Sendo que Procedimentos são as maneiras como as ações são realizadas.

As normas de auditoria reconhecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, são:

- 1- Normas de execução dos trabalhos.**
- 2- Normas do Parecer dos auditores independentes.**

#### **Normas relativas a pessoa do auditor:**

Apesar de não haver normas específicas para a pessoa do auditor, é possível que se faz necessário determinadas qualificações para o desempenho da função.

A auditoria deve ser executada por pessoa legalmente habilitada, perante o conselho regional de contabilidade, na categoria de contador, e que tenha reconhecida experiência adquirida pelo treinamento técnico na função de auditor.

Se faz necessário ao auditor possuir conhecimentos de relações humanas, sociologia e psicologia para poder obter o maior número possível de dados sobre a empresa em exame.

#### **Padrões Morais:**

- 1- Caráter ilibado
- 2- Idoneidade
- 3- Integridade
- 4- Respeitosamente, imparcialidade
- 5- E sobretudo independência

#### **Competência profissional do auditor:**

- 1- A auditoria é uma ramificação da contabilidade. Possui técnicas e procedimentos próprios para a execução dos trabalhos, mas é imprescindível ao auditor que este possua sólidos conhecimentos contábeis.
- 2- O sistema de controle interno de uma organização é a base inicial do trabalho de auditoria. Diante dessa afirmação fica claro que o auditor precisa Ter vastos conhecimentos de administração , principalmente no que se refere ao **Controle de Gestão**.

- 3- O planejamento tributário passou a ser ponto vital para o bom andamento de uma empresa, portanto é vital também para um bom trabalho de auditoria que o auditor tenha conhecimentos sólidos na área tributária.
- 4- Esta área é tão importante que já se transformou em uma especialização dentro da auditoria.
- 5- Conhecimentos de Informática.

### **Normas de Execução dos Trabalhos**

As normas de execução dos trabalhos, identificam os seguinte itens:

- 1- Planejamento da Auditoria
- 2- Relevância
- 3- Risco de Auditoria
- 4- Supervisão e controle de qualidade
- 5- Estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos.
- 6- Aplicação dos procedimentos de auditoria
- 7- Documentação da auditoria
- 8- Continuidade normal dos negócios da entidade
- 9- Amostragem estatística
- 10-Processamento Eletrônico de Dados.
- 11-Estimativas contábeis
- 12-Transações com partes relacionadas
- 13-Transações e eventos subseqüentes
- 14-Carta de responsabilidade da administração
- 15-Contingências

- 1- **Planejamento da Auditoria:** o planejamento deve levar em consideração as NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE, e também os prazos assumidos com a entidade.

Planejamento deve levar em consideração fatores relevantes na execução do trabalho, especialmente os seguintes:

- Conhecimento detalhado do sistema contábil
- Conhecimento do sistema de controle interno da empresa e sua confiabilidade
- Os riscos da auditoria

- Determinar os procedimentos de auditoria a serem utilizados
- A existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas
- Determinação da equipe de trabalho, com suas características.
- Detalhamento do programa para este servir como roteiro
- O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.

2- **Relevância:** No momento dos exames de auditoria as demonstrações contábeis relevantes tem que ser identificadas.

O momento de se considerar a relevância é:

- Quando o auditor está determinando a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria.
- No momento em que o auditor vai avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominação e classificação das contas.
- Na determinação da maneira como será divulgada a informação contábil.

3- **Risco de Auditoria:** Corremos este risco no caso do auditor vir a emitir um parecer inadequado, pois lhe foram fornecidas informações contábeis incorretas.

A analise de riscos de auditoria deve ser feita considerando a relevância em dois níveis:

- Em nível geral – demonstrações contábeis como um todo, situação financeira, econômica e administrativa da entidade
- Em níveis específicos – relativo aos saldos das contas ou natureza e volume das transações.

4- **Supervisão e controle de qualidade:** a supervisão tem aqui como funções básicas o seguinte:

- Avaliar o cumprimento do planejamento e do programa de trabalho
- Avaliar se as tarefas distribuídas à equipe técnica estão sendo cumpridas no grau de competência exigido.
- Resolver problemas que possam surgir com a correta aplicação das NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA.

- Avaliar se os trabalhos foram devidamente documentados e os objetivos dos procedimentos técnico alcançados
- Finalmente verificar se as conclusões obtidas permitem ao auditor emitir um Parecer fundamentado.

**5- Estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos:** O auditor deve efetuar o estudo e a avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria.

O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade, porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrente de constatações feitas no decorrer de seu trabalho.

**6- Aplicação dos procedimentos de auditoria:** A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada através de provas seletivas, testes e amostragens, em razão da complexidade e volume das operações, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo. Os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- Inspeção
- Observação
- Investigação e confirmação
- Cálculo
- Revisão analítica

Na aplicação dos **testes de observância**, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

Na aplicação dos **testes substantivos**, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

- a) *Existência* – se o componente patrimonial existe em certa data;
- b) *Direitos e obrigações* – se efetivamente existentes em certa data;
- c) *Ocorrência* – se a transação de fato ocorreu;
- d) *Abrangência* – se todas as transações estão registradas;
- e) *Avaliação* – se os ativos e passivos estão avaliados adequadamente;

- f) *Mensuração* – se as transações estão registradas pelos montantes corretos e se foi respeitado o princípio de competência; e
- g) *Apresentação e divulgação* – se os itens estão divulgados, classificados e descritos de acordo com as *Normas Brasileiras de Contabilidade*.

Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:

- a) O objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;
- b) A natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores; e,
- c) A disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Se o auditor, durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficientes para dirimir as questões suscitadas, deve efetuar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria, até alcançar conclusões satisfatórias. Desde que praticável e razoável e quando o ativo envolvido for de valor expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, deve o auditor:

- a) Confirmar os valores das contas e receber, através de comunicação direta com os devedores; e,
- b) Acompanhar o inventário físico realizado pela entidade executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis.

**7- Documentação da auditoria:** O auditor deve documentar, através de papéis de trabalho. Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhes suficientes para propiciar o entendimento e o suporte da auditoria executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, a oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, bem como julgamento exercido pelo auditor e as conclusões alcançadas.

Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

**8- Continuidade normal dos negócios da entidade :** A continuidade normal dos negócios da entidade deve merecer especial atenção do auditor, quando do

planejamento dos seus trabalhos, ao analisar os riscos de auditoria, deve ser complementada quando da execução de seus exames.

9- **Amostragem estatística** : Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados, o auditor pode empregar técnicas de amostragem estatística.

10-**Processamento eletrônico de dados**: O uso de técnicas de auditoria que demandem o emprego de recursos de PED requer que o auditor os domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, orientar, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

11-**Estimativas contábeis** : As estimativas contábeis são de responsabilidade da administração da entidade e se baseiam em fatores objetivos e subjetivos, requerendo o seu julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas demonstrações contábeis. O auditor deve se assegurar quanto à razoabilidade das estimativas individualmente consideradas, quando estas forem relevantes.

12-**Transações com partes relacionadas**: O auditor deve obter evidências suficientes para identificar partes relacionadas na fase de planejamento, possibilitando detectar, no decorrer dos trabalhos quaisquer transações relevantes que as envolvam.

13-**Transações e eventos subseqüentes**: O auditor deve aplicar procedimentos específicos em relação aos eventos ocorridos entre a data do balanço e a do seu parecer, que possam demandar ajustes nas demonstrações contábeis ou a divulgação das informações nas notas explicativas.

14-**Carta de responsabilidade da administração**: auditor deve obter carta que evidencie a responsabilidade da administração quanto às informações e dados e a preparação e apresentação das demonstrações contábeis submetidas aos exames de auditoria.

A carta de responsabilidade deve ser emitida com a mesma data do parecer dos auditores sobre as demonstrações contábeis a que ela se refere.

**15- Contingências:** O auditor deve adotar procedimentos para assegurar que todas as contingências passivas relevantes, decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos em disputa, foram identificadas e consideradas pela administração da entidade na elaboração das demonstrações contábeis.

**16- Extensão dos Procedimentos de Auditoria:** Cabe ao auditor aplicar os procedimentos de auditoria adequados a cada caso, na extensão e profundidade necessárias, até que se obtenham as provas materiais ou informações satisfatórias, comprobatórias dos fatos investigados.

Para a avaliação desses elementos deve-se observar que:

- O simples registro contábil sem comprovação não é elemento válido.
- Na ausência de comprovante idôneo devemos usar outros parâmetros como: objetividade, tempestividade e sua correlação com outros registros.
- A correlação para ser aceita deve ser legítima e relevante: fonte externa > grau de confiabilidade.
- Sistema contábil e controles internos satisfatórios.
- Informações colhidas diretamente pelo auditor são mais confiáveis.
- Confirmação direta das contas de valor relevante com os devedores;
- Levantamento físico dos estoques também deve ser observado pelo auditor.

**E, por fim, toda comprovação que o auditor julgar necessária deve ser analisada, mesmo que seu custo seja alto.**

## **PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

Os procedimentos de auditoria são as ferramentas técnicas, das quais o auditor se utiliza para a realização de seu trabalho, consistindo na reunião das informações possíveis e necessárias, assim como a avaliação das informações obtidas, para a formação da sua opinião imparcial.

**1- A opinião formada pelo auditor está apoiada em;**

- 1- Fatos comprovados
- 2- Evidências factuais
- 3- Informações irrefutáveis

## **2- Extensão e Profundidade:**

Esses dados são questões que o Auditor deve determinar quando no exercício de seu juízo profissional, após estudo meticuloso que cada caso requer.

## **3- Oportunidade:**

Momento oportuno, esse é um dos principais pontos dos procedimentos de auditoria. Determinados procedimentos só terão real valor se aplicados de forma correta no momento oportuno, caso contrário será apenas um gasto a mais.

## **4- Exame Físico:**

É a verificação “in loco”, comprovação para o auditor da existência do objeto de verificação.

Esse exame deve conter as seguintes características:

- **Identificação** : Comprovação através do exame visual do item a ser examinado
- **Existência Física:** constatação da existência real do objeto a ser examinado.
- **Autenticidade:** Discernir se o item ou objeto é fidedigno.
- **Quantidade:** apuração das quantidades reais existentes.
- **Qualidade:** exame de que o objeto continua em uso, não está deteriorado e possui fé.

## **5-Confirmação:**

É o procedimento de auditoria que visa a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar.

Uma vez determinada a aplicação desse procedimento de auditoria, deve-se levar em conta:

- Data-base de confirmação;
- Amplitude do teste de confirmação ; e
- Tipo de confirmação a ser empregado:

**As considerações referentes à data base e à amplitude do teste de confirmação são definidos mediante a efetividade dos controles internos da entidade.**

**Tipos de confirmação a ser empregado: temos dois tipos que podem ser usados:**

1- **Positivo:** este pedido é utilizado quando se deseja uma confirmação formal. Ele pode ser em branco ou em preto.

**Branco-** Quando não se colocam valores no pedido de confirmação.

**Preto** – Quando há saldos e valores na data base nos pedidos de confirmação.

2- O pedido de confirmação negativo é aquele que na falta de manifestação da pessoa que se quer a confirmação, o auditor considera os valores constantes do pedido.

### **Controle dos papéis de Confirmação**

Depois de selecionados os itens a serem confirmados as preocupações se concentram nos caminhos dessa confirmação, ou seja , é muito importante o controle do envio das confirmações assim como a chegada das respostas. Um roteiro para a realização desse procedimento é o seguinte:

- a- seleção criteriosa dos itens a serem confirmados
- b- cartas de confirmação sem rasuras, concisas e datas determinadas para o procedimento.
- c- Revisão detalhada da redação final pelo auditor
- d- Controle do envio desses pedidos
- e- Junto com a carta enviar envelope de retorno, selagem e postagem
- f- Verificação das confirmações recebidas e novo despacho para as não recebidas
- g- Verificação pessoal do auditor do resultado das confirmações de segundo despacho.
- h- Procedimento alternativo para as respostas não recebidas. Ex. confirmação pessoal.

### **5- Exame de documentos originais**

**É o exame dos documentos referentes as transações comerciais ou de controle da entidade.**

As qualidades desejadas nesses documentos são: autenticidade ( fidedigna), normalidade (adequada a atividade), aprovação ( transação foi aprovada por pessoa devida, responsável), e registro ( adequado a transação realizada, em contas apropriadas.)

## **1- Conferência de Cálculos**

É o procedimento que verifica as operações aritméticas e financeiras.

## **2- Exame de escrituração**

### **PARECER DE AUDITORIA**

Parecer de auditoria é o instrumento pelo qual o auditor expressa sua opinião, em obediência as normas de auditoria. Realizado de uma forma padrão que dê aos leitores uma noção exata dos trabalhos que realizou e o que concluiu.

No parecer de auditoria temos que ter : o propósito de trabalho do auditor, a responsabilidade por ele assumida, a abrangência do trabalho, o direcionamento dado ao trabalho e a opinião do auditor sobre o trabalho realizado.

### **Classificação do parecer da auditoria**

As normas do parecer do parecer dos auditores independentes determinados pela Resolução CFC nº 700, de 24/04/1991, indicam que o parecer classifica-se, segundo a natureza da opinião que contém, em:

- 1-parecer sem ressalva;
- 2-parecer com ressalva;
- 3-parecer adverso;
- 4-parecer com abstenção de opinião.

### **Condições que impedem a emissão do parecer sem ressalva**

O auditor não deve emitir parecer sem ressalva quando existirem quaisquer circunstâncias que tenham efeito relevante nas demonstrações financeiras e que comprometam as afirmações nelas contidas, geralmente representadas por:

- a) discordância de auditor a respeito do conteúdo e da forma de apresentação das demonstrações financeiras;
- b) limitações na extensão do trabalho do auditor.

### **Incerteza**

Neste caso, o auditor deve adicionar um parágrafo de ênfase em seu parecer, após o parágrafo de opinião, referenciando à nota explicativa que, precisamente, descreverá em maior detalhe as incertezas.

### **Demonstrações financeiras não auditadas**

Nesse caso, é preferível que o auditor expresse um parecer com obstrução de opinião sobre estas demonstrações financeiras, evitando frases que possam levar o leitor a acreditar que um exame ou algum tipo de revisão tenha sido realizado.

### **Divisão do parecer de auditoria**

O parecer do auditor, em condições normais, contém três parágrafos:

1º parágrafo: determina e referencia o propósito de trabalho do auditor e a responsabilidade por ele assumida.

2º parágrafo: determina a abrangência do trabalho de auditoria e a forma pelo qual o trabalho foi direcionado.

3º parágrafo: determina a opinião do auditor sobre o trabalho realizado.

### **Quadro sinótico de classificação do parecer de auditoria - ATTIE, 1998**

Aspectos Relacionados às Demonstrações Financeiras	Tipos de Eventos	Classificação de Parecer
Adequados	Irrelevante	Parecer sem ressalva
Não-obediência a P.F. Contabilidade	Irrelevante	Parecer sem ressalva
Não-obediência a P.F. Contabilidade	Relevante	Parecer com ressalva
Não-obediência a P.F. Contabilidade	Significativo	Parecer adverso
Quebra de uniformidade na aplicação de PFC	Irrelevante	Parecer sem ressalva
Quebra de uniformidade na aplicação de PFC	Relevante	Parecer com ressalva
Quebra de uniformidade na aplicação de PFC	Significativo	Parecer com ressalva
Limitação imposta na extensão dos trabalhos do auditor	Irrelevante	Parecer sem ressalva
Limitação imposta na extensão dos trabalhos do auditor	Relevante	Parecer com ressalva
Limitação imposta na extensão dos trabalhos do auditor	Significativo	Parecer com abstenção de opinião
Incertezas	Irrelevante	Parecer sem ressalva
Incertezas	Relevante	Parecer sem ressalva
Incertezas	Significativo	Parecer com abstenção de opinião
Não auditados	-	Parecer com abstenção de opinião

- **Tipos de parecer de auditoria**

## **1- Parecer sem ressalva**

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 de contabilidade.

## **2-Parecer com ressalva**

O parecer com ressalva é emitido quando um ou mais de um valor nas demonstrações financeiras não refletem adequadamente a posição correta, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, ou quando o auditor não consegue obter evidências adequadas que permitam a comprovação desses valores.

## **3-Parecer adverso**

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. Sempre que o auditor emitir um parecer adverso, é recomendável a explicação de todas as razões ponderáveis que o levaram a assim proceder, referindo-se, normalmente, ao parágrafo adicional, no qual ele descreve as circunstâncias.

## **4-Parecer com abstenção de opinião**

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 sua opinião sobre estas. Como regra geral, esta impossibilidade de expressão de opinião do auditor é resultante dos seguintes aspectos:

- Limitação imposta ao objetivo do exame;
- Existência de fato que afete consideravelmente a posição patrimonial e financeira ou resultado das operações;

- Existência de incerteza substancial em relação ao montante de um item, impedindo ao auditor a formação de opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto; e,
- Preparação de demonstrações financeiras não auditadas.

## **5- Parecer do auditor sobre demonstrações financeiras condensadas**

O auditor pode expressar opinião sobre as demonstrações financeiras condensadas, uma vez que tenha emitido opinião sobre as demonstrações financeiras originais.

## **6-Parecer parcial**

Em algumas situações que exigem um parecer com abstenção ou um parecer adverso sobre a adequação das demonstrações financeiras tomadas em conjunto, desde que observado o limite do exame do auditor e que as descobertas deles decorrentes justifiquem, o auditor pode emitir um parecer denominado como parcial, a respeito da uniformidade das demonstrações financeiras com os princípios fundamentais de contabilidade, sob aspectos distintos daqueles que requerem abstenção de opinião ou parecer adverso.

## **7-Data do parecer**

Como regra geral, a data do parecer do auditor é a do término de todos os procedimentos importantes de auditoria, que, na maioria dos casos, coincide com o encerramento dos trabalhos de campo.

## **8-Eventos subseqüentes**

Eventos subseqüentes, de atenção especial dos auditores, são acontecimentos que ocorrem entre a data de encerramento das demonstrações financeiras e a do parecer da auditoria e que afetam significativamente a posição patrimonial, financeira e o resultado das operações da empresa.

## MODELOS DE PARECER DE AUDITORIA

### PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES SEM RESSALVA

Aos Administradores e Acionistas (Quotistas) da *NOME DA ENTIDADE AUDITADA*  
*Cidade - Estado*

1. Examinamos os balanços patrimoniais da ..... (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), levantados em 31 de dezembro de 2002 e de 2001, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
2. Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam, entre outros procedimentos: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da sociedade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), em 31 de dezembro de 2002 e de 2001, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA:  
CRC-(UF) .....

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO  
Contador  
CRC-(UF) .....

### **2. Exercício anterior auditado por outros auditores**

### PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos Administradores e Acionistas (Quotistas) da *NOME DA ENTIDADE AUDITADA*  
*Cidade - Estado*

1. Examinamos o balanço patrimonial da (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), levantado em 31 de dezembro de 2002, e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes ao exercício findo

naquela data, elaborado sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

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

3. As demonstrações contábeis do exercício encerrado em 31 de dezembro de 2001, apresentadas para fins comparativos, foram auditadas por outros auditores independentes, cujo parecer datado de ..... de ..... de 2002, não continha ressalva.

4. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da ..... (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), em 31 de dezembro de 2002, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA:  
CRC-(UF) .....

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO  
Contador  
CRC-(UF) .....

#### PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES COM RESSALVA

Aos Administradores e Acionistas (Quotistas) da *NOME DA ENTIDADE AUDITADA*

*Cidade - Estado*

1. Examinamos o balanço patrimonial da ..... (*NOME DA ENTIDADE AUDITADA*), levantado em 31 de dezembro de 2002, e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes ao exercício findo naquela data, elaborado sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2. Nossos exames foram conduzidos de acordo com.....

3. Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da ..... (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), em 31 de dezembro de 2002, exceto reflexos de saldos anteriores, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as

origens e aplicações de seus recursos referentes ao exercício findo naquela data, elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

4. Não examinados, nem foram examinadas por outros auditores independentes, as demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 2001, cujos valores são apresentados para fins comparativos e, consequentemente, não emitimos opinião sobre elas.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA:

CRC-(UF) .....

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO

Contador

CRC-(UF) .....

## **2. Especificando o motivo da ressalva**

### **PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

Administradores e Acionistas (Quotistas) da *NOME DA ENTIDADE AUDITADA*

*cidade - Estado*

1. Examinamos os balanços patrimoniais da ..... (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), levantados em 31 de dezembro de 2002 e de 2001, e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

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

3. A provisão para créditos de liquidação duvidosa constituída pela sociedade em 31 de dezembro de 2002 é de R\$..... . Todavia, nossos exames indicaram que tal provisão não é suficiente para cobrir as perdas prováveis na realização de tais créditos, sendo a insuficiência não provisionada, naquela data, de aproximadamente R\$ ..... Conseqüentemente, em 31 de dezembro de 2002, o resultado do exercício e o patrimônio líquido estão superavaliados em aproximadamente R\$....., líquido dos efeitos tributários.

4. Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da insuficiência de provisão para créditos de liquidação duvidosa comentada no item 3, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da ..... (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), em 31 de dezembro de 2002 e de 2001, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e

aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA:

CRC-(UF) .....

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO

Contador

CRC-(UF) .....

### **3. Mencionando a nota explicativa que deu origem a ressalva**

*Exemplo: Nota explicativa da diretoria às demonstrações financeiras:*

*15. A companhia não contabilizou a depreciação sobre o imóvel fabril localizado na cidade de ....., no montante de R\$ ....., por considerar ter o mesmo sido valorizado no exercício, tendo em vista a pavimentação da estrada de acesso à capital do estado ocorrida no período.*

## **PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

Administradores e Acionistas (Quotistas) da *NOME DA ENTIDADE AUDITADA*

*Cidade - Estado*

1. Examinamos os balanços patrimoniais da ..... (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), levantados em 31 de dezembro de 2002 e de 2001, e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

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

3. Em nossa opinião, exceto quanto ao fato mencionado na Nota Explicativa nº 15 e os reflexos que dele possam advir, estimados em R\$ ....., líquido da provisão de impostos sobre os resultados, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da ..... (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), em 31 de dezembro de 2002 e de 2001, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA:

CRC-(UF) .....

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO

Contador

CRC-(UF) .....

## REFERENCIAS

ATTIE, William – Auditoria: conceitos e aplicações - 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti - Contabilidade avançada: de acordo com as novas exigências do MEC para o curso de Ciências Contábeis: textos, exemplos e exercícios resolvidos /.- São Paulo: Atlas, 1997.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti - Auditoria: um curso moderno e completo /- 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

CREPALDI, Silvio Aparecido – Auditoria Contábil: Teoria e Pratica – 4<sup>a</sup> Ed. São Paulo, Atlas, 2008.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. Demonstração do Valor Adicionado. São Paulo: Atlas, 1998.

FIGUEIREDO, Sandra et alli. Demonstrativo do Valor Adicionado. Trabalho não publicado apresentado na disciplina de Teoria da Contabilidade no Curso de Mestrado em Contabilidade da FEA/USP, 1989.

IUDÍCIBUS, Sérgio. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas 2000.

MARION, José Carlos. Contabilidade Básica – 9<sup>a</sup> Ed. São Paulo – Atlas 2008.

MARTINS, Eliseu. Uma nova demonstração contábil: a do “valor adicionado”. Temática Contábil e Balanços, Boletim IOB, nº.15, 1993.

MENDES, José Maria Martins Mendes. Balanço social: uma idéia milenar. Revista Brasileira de Contabilidade, v. 26, nº.106, jul/ago. 1997.

PEREZ JR., José Hernandez. Elaboração das Demonstrações Contábeis. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSSETTI, José Paschoal. Contabilidade Social. 7<sup>a</sup>.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

SANTOS, Ariovaldo dos, PARMEZZANO, Claudia Meca – Temática Contábil de Balanços – IOB Temática Contábil Janeiro de 1999.

**Importante:** Apostila Adaptada Disciplina de Auditoria. Prof.<sup>a</sup> Dra. Renata Paes de Barros Câmara. Curso de Especialização em Auditoria Contábil. Versão original: 2011.