Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

Adriano Santos Araújo

FCCC24

Auditoria I

AUDITORIA I

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Adriano Santos Araújo

AUDITORIA I

Salvador
2020

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
Reitor: João Carlos Salles Pires da Silva
Vice-Reitor: Paulo César Miguez de Oliveira
Pró-Reitoria de Ensino de Graduação
Pró-Reitor: Penildon Silva Filho
Faculdade de Ciências Contábeis
Diretor da Unidade: Prof. Ronaldo Pesente

Superintendência de Educação a Distância -SEAD
Superintendente
Márcia Tereza Rebouças Rangel

Coordenação de Tecnologias Educacionais
CTE-SEAD
Haenz Gutierrez Quintana

Coordenação de Design Educacional
Lanara Souza

Coordenadora Adjunta UAB
Andréa Leitão

Bacharelado em Ciências Contábeis
Coordenador:
Prof. Joséilton Silveira da Rocha

Produção de Material Didático
Coordenação de Tecnologias Educacionais
CTE-SEAD

Núcleo de Estudos de Linguagens & Tecnologias - NELT/UFBA

Coordenação
Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Projeto gráfico
Haenz Gutierrez Quintana
Foto de capa:

Equipe de Revisão:
Edivalda Araujo
Julio Neves Pereira
Márcio Matos
Simone Bueno Borges

Equipe Design
Supervisão: Alessandro Faria

Editoração / Ilustração:
Bruno Deminco; Davi Cohen; Felipe Almeida Lopes; Luana Andrade; Michele Duran de Souza Ribeiro; Rafael Moreno Pipino de Andrade; Vitor Souza; Flávia Moreira; Amanda Soares Fahel.

Design de Interfaces:
Raissa Bomtempo
Jessica Menezes

Equipe Audiovisual

Direção:
Haenz Gutierrez Quintana

Produção:
Daiane dos Santos; Victor Gonçalves

Câmera, teleprompter e edição
Gleyson Públio; Valdinei Matos

Edição:
Maria Giulia Santos; Sabrina Oliveira; Adriane Santos.

Animação e videografismos:
Camila Correia; Gean Almeida; Mateus Santana; Roberval Lacerda.

Edição de Áudio/trilha sonora:
Mateus Aragão; Rebecca Gallinari.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001. Esta obra está sob licença *Creative Commons CC BY-NC-SA 4.0*: esta licença permite que outros remixem, adaptem e criem a partir do seu trabalho para fins não comerciais, desde que atribuam o devido crédito e que licenciem as novas criações sob termos idênticos.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da UFBA

A663 Araújo, Adriano Santos.
Auditoria I / Adriano Santos Araújo. - Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância,2020.
94 p. : il.

Esta obra é um Componente Curricular do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis na modalidade EaD da UFBA.

ISBN: 978-65-5631-007-7

1. Auditoria. 2. Auditores. 3. Auditoria interna. 4. Contabilidade. I. Universidade Federal da Bahia. Faculdade de Ciências Contábeis. II. Universidade Federal da Bahia. Superintendência de Educação a Distância. III.Título.

CDU: 657

SUMÁRIO

UNIDADE 1 - AUDITORIA CONTÁBIL **8**

1.1 – Origem, Evolução e Aplicações da Auditoria **8**

Tópico 1.1.1– Origem e evolução da Auditoria 8

Tópico 1.1.2 – Objetivos e vantagens da auditoria 11

Tópico 1.1.3 – Tipos de auditoria 12

1.2 – O Papel do Auditor **15**

Tópico 1.2.1– Perfil e comportamento do auditor 15

Tópico 1.2.2 – Qualificações técnicas do auditor 16

Tópico 1.2.3 – Entrevistas aplicadas à auditoria 18

UNIDADE 2 - Aspectos Metodológicos e Regulamentares **23**

2.1 – Metodologia da Auditoria **23**

Tópico 2.1.1– Riscos em Auditoria 23

Tópico 2.1.2 – Etapas da Auditoria 28

Tópico 2.1.3 – Resultados de uma Auditoria em Relatórios e Pareceres 34

2.2 – Orgãos Reguladores da Auditoria **40**

Tópico 2.2.1– Normas de Auditoria 40

Tópico 2.2.2 – Estrutura Conceitual das Normas 43

Tópico 2.2.3 – Normas Profissionais e Requisitos para Auditória 48

UNIDADE 3 - Demonstrações Contábeis **57**

3.1 – Controles Internos **57**

Tópico 3.1.1– Controle Interno: Definição, Importância 57

Tópico 3.1.2 – Limitações do Controle Interno 64

Tópico 3.1.3 – Princípios e Meios de Controles Internos 72

3.2 – Orgãos Reguladores da Auditoria **74**

Tópico 3.2.1– Objetivos e Tipos de Papeis de Trabalho 74

Tópico 3.2.2 – Documentação de Auditoria 81

Tópico 3.2.3 – Amostragem em Auditoria 87

Fonte: Freepik

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezados estudantes de Ciências Contábeis,

É com satisfação que apresentamos a disciplina **Auditoria I.** O objetivo dos conceitos e suas formas de aplicação nas organizações a serem tratados em nossa aula, é testar a eficácia e eficiência dos controles operacionais, aplicada ao exame dos registros, demonstrativos e informes contábeis, visando apresentar opiniões, sugestões, críticas e orientações acerca de fenômenos patrimoniais.

A auditoria pode ser aplicada em organizações públicas e privadas e apresenta diversas formas de controle administrativo, em atendimento as exigências legais, o cumprimento das obrigações fiscais e apuração dos possíveis erros, fraudes e descumprimento da legislação vigente. Atenta-se também que a auditoria possui objetivos principais e secundários, sendo os principais relacionadas à fidedignidade dos demonstrativos contábeis, e os secundários relacionados à descoberta de erros e possíveis fraudes nos controles internos e nos processos financeiros da organização.

O estudo da auditoria não pode ser confundido com a perícia contábil, que possui uma extensão menor. Ela é mais ampla e tem a finalidade de apoiar as organizações, averiguando, nestas, a eficácia dos seus processos internos e das movimentações de seu patrimônio, atuando, dessa forma, como guardiã dos interesses empresariais.

A presente disciplina possui uma carga horária de 68 horas, e está dividida em 3 Unidades; cada Unidade, em 2 tópicos; e cada tópico, em 3 sub-tópicos. Como complemento do seu estudo, disponibilizaremos no ambiente virtual de aprendizagem – AVA, videoaulas curtas, acompanhadas de interações que faremos para esclarecimentos das suas dúvidas.

Estimo que com o estudo em **Auditoria I** possibilite a emissão de pareceres para atestar a veracidade dos dados contábeis presentes nas demonstrações financeiras das organizações, de forma a demonstrar, estruturalmente, as ocorrências percebidas no processo de auditoria, visando recomendar ações de correção e melhorias.

As fontes de estudo para essa disciplina, além desse material impresso e do disponibilizado no seu ambiente virtual, indicamos a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica – NBC T 11, que trata da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e os sites da Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e a Superintendência de Seguros Privados – SUSEP.

Aproveitem bastante esse momento da disciplina para ampliar a sua visão sobre conceitos e suas formas de aplicação nas organizações ministrados em **Auditoria I**, com introdução aos aspectos iniciais.

Bem vindos e bons estudos!
Prof. Me. Adriano Santos Araújo

Fonte: Freepik

MINI CURRÍCULO DO PROFESSOR

Adriano Santos Araújo

Mestre em Desenvolvimento Regional e Urbano (2019) pela Universidade Salvador - UNIFACS. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Salvador - UNIFACS (1998), Especialização em Controladoria pela Fundação Visconde de Cairu (2002). Atua no Centro Universitário Jorge Amado - UNIJORGE como professor e coordenador dos cursos de Logística Presencial e Ead, Gestão Financeira Ead, Processos Gerenciais Presencial e Ead e Segurança Pública Ead. Atualmente é Membro do Núcleo Docente Estruturante do curso de Ciências Contábeis e Representante das Coordenações de Curso no CONSEPE - CONSELHO DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO do Centro Universitário Jorge Amado – UNIJORGE. Professor de Pós Graduação de Instituições de Ensino Privadas de Salvador e suas áreas de atuação são Auditoria, Finanças, Controladoria, Economia Internacional, Orçamento, Custos e Contabilidade do Terceiro Setor.

Lattes: http://lattes.cnpq.br/6270585796773998

Fonte: Freepik

UNIDADE 1

Auditoria Contábil

1.1 Origem, Evolução e Aplicações da Auditoria

1.1.1 Origem e Evolução da Auditoria

A origem da auditoria advém de tempos antigos, por volta do século XVII. Embora ainda não fossem intitulados auditores, alguns contadores introduziram em sua rotina as atividades de averiguação das contas, além das habituais rotinas de guarda livros. Com o crescimento do capitalismo, a partir de 1900, e a expansão dos mercados, as empresas passaram a buscar investimentos externos.

No sentido lato, auditoria é o processo de confrontação entre uma situação encontrada e um determinado critério; ou, em outras palavras, é a comparação entre o fato ocorrido e o que deveria ocorrer. Pode-se afirmar também que, nessa acepção, auditoria significa um conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente sobre uma relação que envolve a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida[1] objetivando emitir um informe de como essa obrigação está sendo cumprida.

1 Relação de accountability – que, consoante a Fundação Canadense de Auditoria Integrada, presume a existência de pelo menos duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita, com o compromisso de prestar contas na forma de como a delegação foi ou está sendo cumprida.

Segundo Mattos (2017), em seu aspecto interno, a auditoria foi criada para apoiar os administradores na otimização de processos e, consequentemente, de resultados. Em contrapartida, a necessidade de investimentos internos criou oportunidades para que auditores independentes pudessem emitir parecer alheio aos interesses da empresa, de forma a atender as necessidades de informações dos investidores e demais stakeholders.

O mercado de auditoria independente chegou ao Brasil influenciado pelo mercado financeiro internacional, especialmente depois da criação da Securities and Exchange Commission (SEC), órgão que regula o mercado financeiro americano. Empresas estrangeiras, já auditadas, possuíam subsidiárias no Brasil, que também demandavam avaliação de resultados e demais informações contábeis. Em relação à auditoria interna no Brasil, os primeiros registros a respeito da profissão são de 1949, mas a profissão só foi de fato fortalecida a partir da criação do Instituto dos Auditores internos do Brasil, por volta de 1960.

A partir desse momento, a profissão foi difundida e desenvolvida no país, pois a criação desse órgão apresentou, de forma clara, os benefícios da profissão – algo que hoje já é compreendido pelas empresas dos mais variados portes e regiões do país. A auditoria "é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vistas a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas". Pode ser conceituada também como o processo de exame independente de determinadas situações, objetivando a emissão de juízos sobre a conformidade com padrões, que são denominados de critérios de auditoria.

A partir da homologação da Lei no 6.404/1976, que, através de seu artigo 177, instituiu que as demonstrações financeiras das companhias abertas deveriam ser, obrigatoriamente, submetidas à auditoria por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Essa Lei impulsionou o mercado de auditoria no Brasil, com o surgimento de empresas de auditoria de grande porte.

Fatos Históricos sobre Evolução da Auditoria no Brasil

- Sec. XIX a XX – Revolução industrial.

- 1930 – Criação da SEC.

- 1946 – Fundação do Conselho Federal de Contabilidade.

- 1960 – Fundação do Instituto dos Auditores Internos do Brasil.

- 1971 – Fundação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

- 1972 – Criação de normas de auditoria pelo Banco Central.

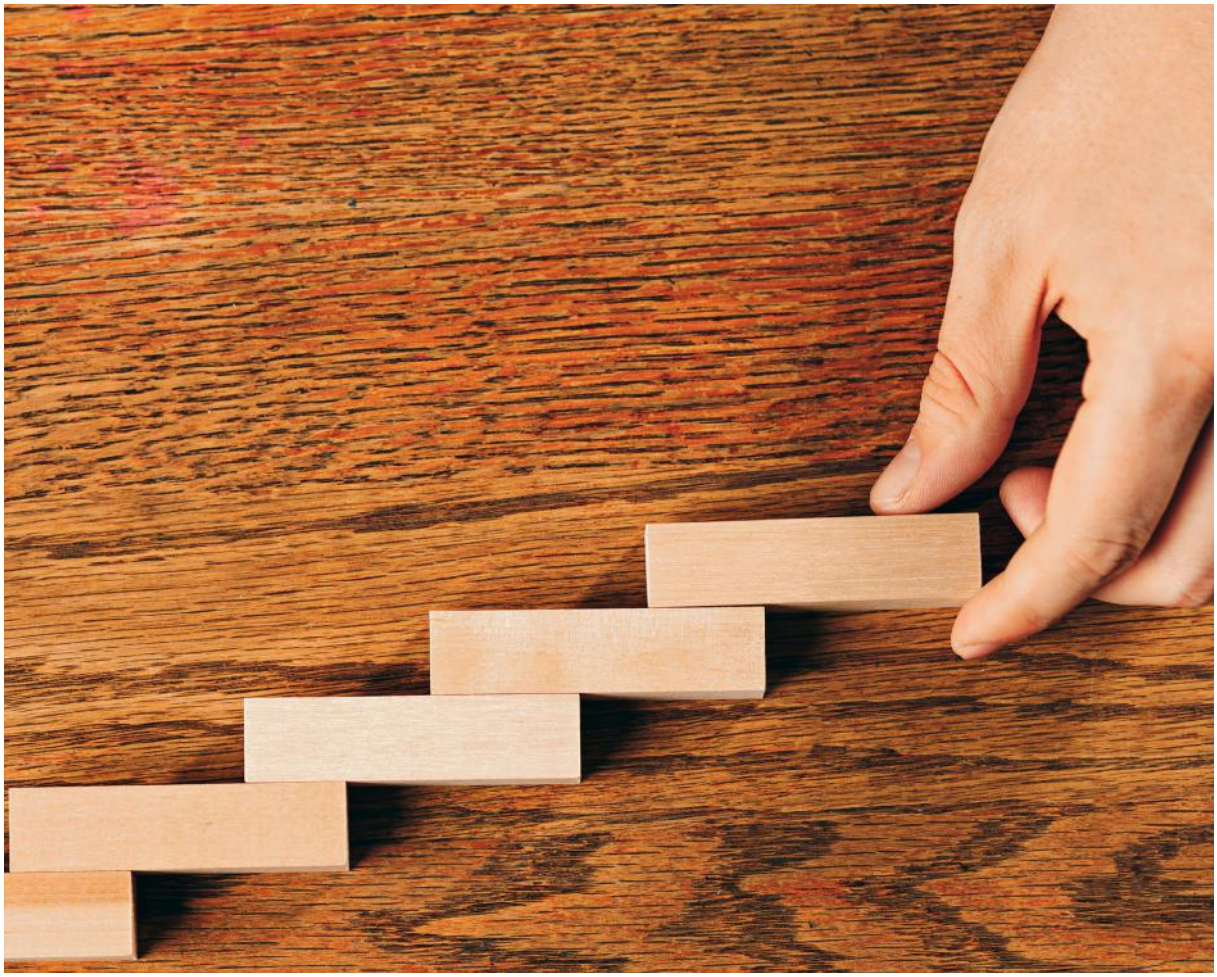
- 1976 – Criação da CVM e Decreto-lei no 6.404/1976 (lei das sociedades por ações).

- 1990 – A CVM torna obrigatória as auditorias trimestrais, por auditores independentes.

- 2002 – Criação da Sarbanes-Oxley Act (SOX).

- 2007 – Criação da Lei no 11.638/2007 (Nova Lei das Sociedades Anônimas).

- 2010– Novas Normas Brasileiras de Auditoria convergidas no padrão internacional emitido pelo International Federation of Accounting (IFAC)



Fonte: Freepik

Sabia que a auditoria parte de critérios?

A definição dos critérios auditoriais é de fundamental importância para a realização dos exames. Pode-se até a afirmar que sem critério não há auditoria. Leclerc et all (1996, p. 227) afirmam que outra característica importante é a existência de critérios apropriados, relevantes e acordados, sobre os quais o auditor baseará seu exame e a opinião resultante. Sem estes critérios, os auditores não poderiam emitir uma opinião que uma terceira parte pode julgar como objetiva e, os relatórios resultantes poderiam ser considerados como parciais ou altamente subjetivos.

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

1.1.2 Objetivos e Vantagens da Auditoria

A auditoria contábil tem como finalidade a averiguação das principais áreas financeiras da empresa, que se refletem diretamente em seus resultados financeiros. Entre essas áreas estão o imobilizado, o caixa e outros ativos e passivos de relevância. A partir dessas averiguações, é possível fazer a emissão de parecer a respeito da veracidade dos dados contábeis. Entretanto, uma área financeira não deve ser analisada isoladamente; devem ser avaliadas também as demais áreas e controles-chave da empresa.

Já a auditoria interna, que em alguns casos pode estar dividida em duas ou três subáreas, dependendo de seu escopo de atuação, tem maior liberdade para transitar entre as diversas áreas da empresa. Diferentemente de uma auditoria contábil, que, via de regra, é utilizada para atender aos interesses dos acionistas e financiadores das empresas, a auditoria interna visa ao atendimento das necessidades da administração da empresa.

Embora a auditoria não tenha como finalidade principal a identificação de fraudes, desvios éticos e erros operacionais, ela tem como objetivo demonstrar, de forma estruturada, essas ocorrências, caso as identifique durante seu trabalho. Além disso, auditoria, tanto externa como interna, tem a finalidade analisar tecnicamente os dados das empresas auditadas, emitindo parecer sobre as referidas informações, e recomendar ações de correção e melhoria. Não é competência de uma auditoria contábil emitir parecer sobre qualidade de produtos e serviços da empresa.

A área de auditoria interna, entretanto, poderá fazer avaliações em relação aos produtos da empresa, com a finalidade de contribuir para a melhoria contínua desses itens, se isso estiver atribuído em seu escopo de trabalho. O parecer do auditor poderá, por vezes, recomendar a criação de algum controle, porém sempre observando a relação custo-benefício. De acordo com Mattos (2017), no entanto, a recomendação de criação de controles não é mandatória no processo de auditoria, pois, em muitos casos, a empresa auditada não necessita de aprimoramento, uma vez que seus controles apresentem rendimento satisfatório e atendam ao negócio.

Sobre as vantagens de um trabalho de auditoria, saiba que são inúmeras as contribuições. Uma delas, talvez a mais conhecida por aqueles que não atuam diretamente na área de auditoria, é a identificação de fraudes, que, como já dissemos, embora não seja a finalidade principal sua a estruturação de suas ocorrências é muito importante para a empresa. Por isso, a auditoria representa um avanço nos controles das operações contábeis e financeiras das empresas.

De outro modo, ainda que, por força de lei, as empresas de capital aberto tenham que passar por auditorias realizadas por empresas independentes, o trabalho de auditoria não oferece como vantagem, diretamente, a habilitação de empresas para operar no mercado de ações. Sua vantagem reside em apresentar, aos acionistas, uma opinião transparente e independente da situação econômico-financeira da empresa, por meio da divulgação de parecer, que gera credibilidade aos números, agregando valor à empresa auditada.

Sendo assim, podemos concluir que o auditor externo tem um papel fundamental e contributivo para o desenvolvimento do mercado de capitais. Em contrapartida, ainda que o auditor interno também exerça essa função, seu foco está nos interesses internos da empresa.

A abrangência da auditoria vai além da avaliação das demonstrações financeiras das empresas, embora essa seja a origem da profissão. Atualmente, as empresas utilizam os trabalhos de auditores em diversas áreas com a finalidade de apoiar a gestão na tomada de decisão. Uma equipe de auditoria pode ser composta por pessoas com formações diferentes, pois muitas vezes, é preciso cobrir diversos pontos de riscos, em diferentes áreas, em um único trabalho de auditoria. Por isso, temos a necessidade de formar um time de auditores que estará em campo, com pessoas de formações acadêmicas e curriculares distintas.

1.1.3 Tipos de Auditoria

A auditoria pode ser classificada da seguinte forma:

Quanto ao Campo de atuação:

a) Governamental

b) Privada

Quanto à Forma de realização:

a) Interna

b) Externa

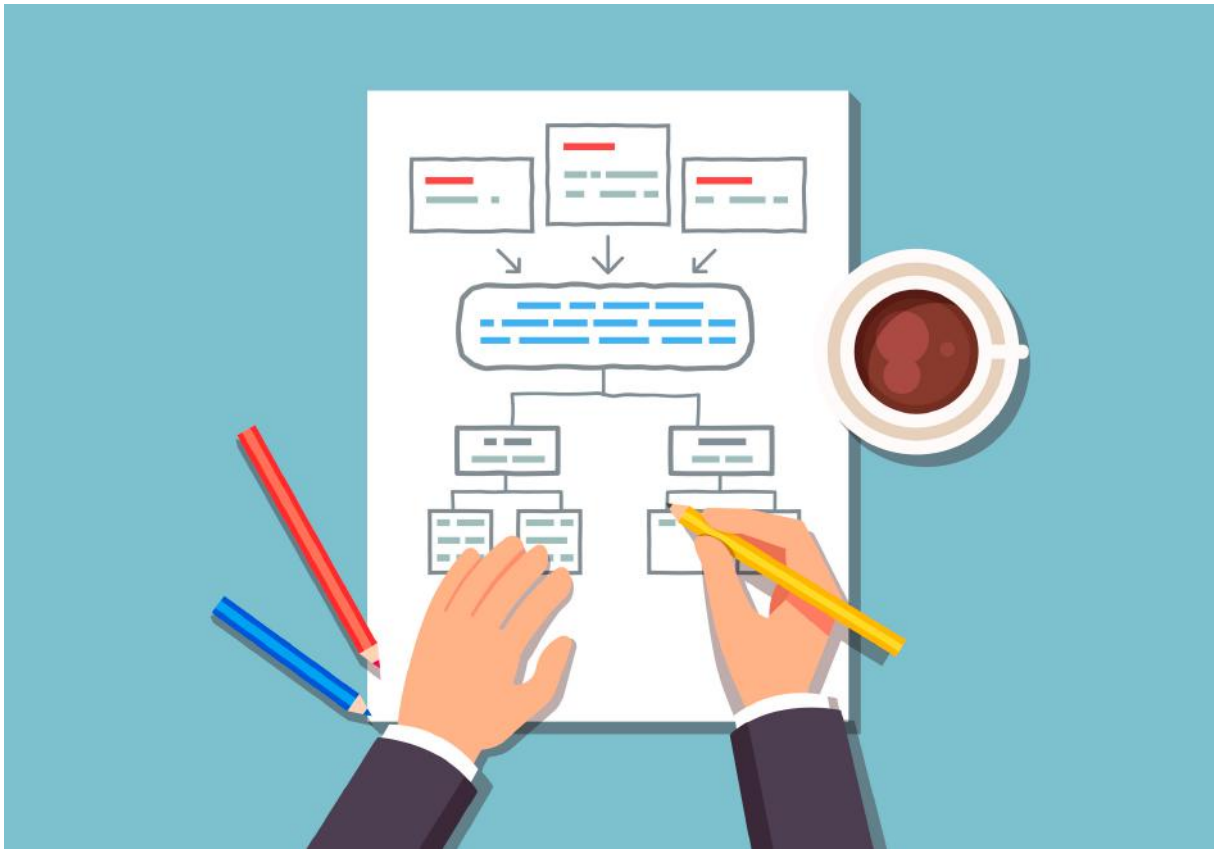
Quanto ao objetivo dos trabalhos:

a) Contábil ou Financeira

b) Operacional

c) Integrada

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



Fonte: Freepik

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

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

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

A auditoria privada é toda aquela cujo campo de atuação se dá no âmbito da iniciativa particular, que objetiva o lucro, de uma maneira geral. Já a auditoria interna é a auditoria realizada por profissionais empregados da própria entidade auditada, portanto, parcialmente independente, e que, além das informações contábeis e financeiras, se preocupa também com os aspectos operacionais.

Normalmente, a auditoria interna se reporta à presidência da organização, funcionando como um órgão de assessoramento. Em um sentido amplo, pode-se dizer que a auditoria externa atua sobre a área financeira, sendo realizada por profissionais independentes.

A auditoria externa pode ser conceituada como sendo a auditoria realizada por profissionais qualificados e externos à empresa auditada, ou seja, que não são empregados da administração, normalmente sob a forma de firmas de auditoria, com o objetivo precípuo de emitir uma opinião independente, com base em normas técnicas, sobre adequação ou não das demonstrações contábeis, assim como, em certos casos, um relatório sobre a regularidade das operações e/ou sobre o resultado da gestão financeira e administrativa.

Também conceituada como auditoria independente, é a auditoria realizada por especialistas contratados pela organização fiscalizada, ou por imposição normativa. Normalmente, os auditores externos realizam a contábil, que segundo o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, representa o conjunto de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis, conforme os Princípios de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica.

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

Quadro 1: Comparativo entre auditoria interna e externa
Fonte: Araujo (2006)

1.2 O Papel do Auditor

1.2.1 Perfil e Comportamento do Auditor

Um dos pontos mais importantes em um processo de auditoria é a integração entre auditor e auditado. A sintonia entre essas duas peças irá nortear os resultados do trabalho. Além disso, alguns trabalhos exigem do auditor habilidades muito específicas relacionadas ao fator humano, pois as respostas a questões relativas ao trabalho não estarão nos relatórios ou em qualquer outro tipo de evidência, mas nas pessoas.

Em qualquer profissão, como também na vida pessoal, é importante que todos estejam pautados e sigam suas vidas e carreiras de acordo com os valores e comportamentos éticos esperados pela empresa e pela sociedade. No entanto, na área de auditoria, esses padrões de convivência e atitudes devem ser seguidos com extrema rigidez. O auditor deve agir como modelo de postura ética. O auditor, seja ele interno ou externo, circula, durante suas análises, em todas as áreas da empresa e pode acabar identificando desvios de conduta ou até mesmo desvios operacionais de rotina, que, por força da profissão, deve levar ao conhecimento da alta administração da empresa.

Por esse motivo, é importante que o auditor mantenha um padrão ético e uma postura equilibrada, evitando conflitos e minimizando situações que podem dar margem para que o seu trabalho seja contestado. Alguns pilares são fundamentais para a manutenção de um padrão ético adequado na profissão auditor, pilares que devem ser rigorosamente respeitados.

O auditor deve ser discreto em suas atividades, suas ações não devem chamar a atenção das áreas auditadas, não devem gerar incômodos ou desgastes na rotina. É notório que, em determinados trabalhos, as solicitações da auditoria atrapalhem a rotina da área, ou coloquem os auditados em uma situação desconfortável. Nesses casos, cabe ao auditor se dedicar a superar essas adversidades.

O nível de descrição do auditor deve ultrapassar os padrões normais, visto que, além de um padrão natural, as medidas de discrição são utilizadas como ferramenta de trabalho. Por vezes, as atitudes e os questionamentos do auditor para com o auditado devem ser tão sutis que será imperceptível a real necessidade de informação ou documentação que o auditor está solicitando. Esse fato vai dar uma vantagem ao auditor em relação ao auditado, no sentido de evitar que alguma inconformidade seja "maquiada" durante o processo de auditoria, além de evitar que você, como auditor, necessite interpelar os auditados e gerar desconfortos.

O fator sigilo é outro ponto mandatório na carreira de um auditor. É verídica a afirmação de que os auditores, de forma geral, têm acesso a informações privilegiadas. Sendo assim, o compromisso desses profissionais na salvaguarda dessas informações é um ponto chave na atividade de auditoria. Muitas vezes, as informações podem comprometer o andamento dos negócios

Se o auditor interno identificar que a empresa pratica atos ilegais, e, se essas práticas continuarem após o auditor alertar a alta administração, ele deve apresentar essas informações aos órgãos legais competentes para que sejam avaliadas. A integridade pessoal e profissional do auditor deve ser preservada, independentemente de seu vínculo empregatício ou contratual com os auditados.

Podemos citar como exemplo a posição do auditor externo, que tem como obrigação emitir um parecer transparente sobre a situação econômica e financeira da empresa, independentemente dos reflexos dessas informações junto ao mercado. Em caso de omissão ou incorreção, o profissional pode responder civil e criminalmente por esses atos.

Outro ponto importante e muito comum na vida do auditor, está relacionado às investidas de agentes corruptores em troca de favores profissionais e, por vezes, financeiros. As investidas se manifestam de diversas formas, inclusive por meio de ameaças. Na carreira de auditor interno, por ter um menor nível de independência em relação à auditoria externa, as ameaças são mais comuns. No entanto, independentemente de as abordagens serem em tom ameaçador ou não, o auditor precisa manter a serenidade e sua postura de exemplo ético.

É importante lembrar que, quando se tratar de uma relação de auditoria independente, as informações de propriedade da empresa, por exemplo, modus operandi dos negócios, não poderão ser fornecidas a terceiros, a menos que a auditada autorize, ou se algum órgão regulador solicitar a documentação. Caso contrário, os auditores estarão rompendo o acordo de sigilo alinhado na contratação dos serviços.

1.2.2 Qualificações Técnicas do Auditor

O bom relacionamento entre auditado e auditor é um dos principais fatores de sucesso no trabalho de auditoria. Essa sintonia irá ditar o ritmo do trabalho e, por vezes, será determinante para o resultado. Por mais que você ache um clichê, essa afirmativa é verdadeira e intensa na vida do auditor, pois é comum o auditor encontrar dificuldades, barreiras e pré-conceito das pessoas em relação ao seu trabalho. Portanto, todo cuidado é pouco, se tratando da abordagem junto aos auditados. A seguir, veja alguns cuidados a serem tomados:

- Tom de voz: o auditor deve se comunicar de forma firme, porém utilizando um tom agradável e constante para evitar que o auditado se sinta intimidado.
- Não exigir, pedir: embora sua posição lhe coloque em condição de exigir que suas recomendações sejam acatadas, você deve evitar esse tipo de confronto. Procure demonstrar de forma clara a importância e a urgência de suas solicitações, porém sem valer-se de seu cargo.
- Bom senso: procure utilizar o bom senso e ponderar as situações, o auditor precisa ser justo e imparcial em suas decisões. Portanto, não se apegue em detalhes que possam gerar desgastes, mas não alterem o resultado do trabalho ou teste.

- Autoconfiança: demonstre que está seguro de sua capacidade e que é capaz de executar o trabalho. No entanto, tome muito cuidado para não exagerar em suas demonstrações de autoconfiança, pois o auditado pode interpretar isso como arrogância e se fechar, fato que pode prejudicar o trabalho.

- Ser um bom ouvinte: procure ouvir mais do que falar, não interrompa o auditado enquanto estiver falando e não conclua o raciocínio dele para demonstrar que domina o assunto, mesmo que você saiba o que será dito.

- Respeito e humildade: mantenha o respeito e a tranquilidade mesmo quando for desafiado, seja humilde e trate todos da mesma forma (operadores, gerentes, diretores). Lembre-se que todos são iguais, independentemente do cargo que exercem.

As abordagens devem ser firmes, porém não agressivas, o conhecimento técnico do auditor deve ser demonstrado naturalmente, não em tom ameaçador ou intimidador. Além disso, é importante que o auditor tenha contato com todos os envolvidos no trabalho, para obter informações que lhe possibilitem averiguar os riscos e montar cenários.

Busque entrar em contato com funcionários operacionais da área auditada, pois essas pessoas podem fornecer informações valiosas para o andamento dos trabalhos. Eventualmente, por estratégia, você poderá fazer algumas perguntas que já sabe a resposta, desafiando o auditado em relação ao seu conhecimento sobre o processo ou sobre a uma determinada falha, mas isso deve acontecer pontualmente e com as pessoas certas, não sempre e não com todos.

Muitos atribuem o perfil do auditor a de um profissional solitário, que trabalha em seu mundo, extremamente concentrado e que não possui vínculos, pois precisa ter disponibilidade de viagens constantes. De fato, o auditor precisa ter um bom nível de concentração, porém essa não é a sua característica principal, tampouco a disponibilidade de viagens é condição básica para sua contratação. Essas são características complementares e aplicáveis a alguns tipos de auditoria, mas não valem como regra geral.

Algumas características pessoais, em termos de postura e atitudes, são requeridas para a profissão, entre elas:

- Equilíbrio emocional;

- Desenvoltura para tratar assuntos delicados com as lideranças das empresas, e reagir com naturalidade quando for repreendido ou contrariado por pessoas de cargo maior;

- Abertura para aceitar opiniões adversas, ponderando a posição contrária em face aos interesses da empresa.

Liderança, criatividade e poder de persuasão são diferenciais bem-vindos em uma equipe de auditoria, porém não são determinantes na escolha de um auditor, salvo em situações específicas em que haja carência de pessoas com essas características.

Em relação às qualificações técnicas do auditor, podemos dizer que, salvo em alguns casos específicos, como auditoria contábil por auditor independente, em que o profissional precise ser contador vinculado ao conselho regional de contabilidade (CRC) e conselho federal de contabilidade (CFC), não há restrição de formação acadêmica para realização da maioria dos tipos de auditoria, inclusive é recomendável que em alguns casos, como a auditoria de gestão, que a equipe de trabalho tenha profissionais de diversas áreas para complementar a cadeia de estudos.

Algumas características, em termos de conhecimento técnico e pessoais, são mais comuns no mercado de auditoria, por exemplo:

- Contabilidade e finanças;
- Auditoria;
- Ciências do comportamento;
- Comunicações;
- Sistemas eletrônicos de processamento de dados;
- Economia;
- Aspectos legais dos negócios;
- Processo administrativo e atividades gerenciais;
- Métodos quantitativos;
- Sistemas e métodos (desenvoltura para comunicar-se com todos os públicos);
- Raciocínio lógico e abstrato apurado;
- Curiosidade e perseverança;
- Objetividade e capacidade de sintetizar os problemas;
- Boa redação e dicção.

Além disso, conhecimentos em TI, como segurança da informação, sistemas de informações gerenciais (ERP) e banco de dados são diferenciais na carreira, mas não determinantes no escopo de qualificações técnicas de um auditor.

1.2.3 Entrevistas Aplicadas à Auditoria

É de extrema importância o conhecimento técnico do auditor sobre a área que será averiguada para obtenção de resultados positivos em uma auditoria. No entanto, algumas habilidades complementares são exigidas deste profissional, em relação ao tratamento com as pessoas, em especial, como ferramenta de trabalho. O processo de entrevista é uma das principais ferramentas utilizadas para se identificarem indícios de problemas, fraudes ou até mesmo para preencher lacunas que ficaram em aberto após o levantamento de dados e provas documentais.

As entrevistas podem acontecer informalmente ou formalmente. Até mesmo uma simples conversa entre auditor e auditado pode ser considerada uma entrevista, ou, ainda, ser o momento de se utilizarem algumas técnicas que auxiliam na obtenção de informações ou de indícios que irão nortear o trabalho. Porém, cabe salientar que as perguntas e gestos do auditor devem, mesmo que em um processo de entrevista, respeitar os padrões éticos e de conduta estudados neste texto.

Entrevista informal

Como já mencionado, a entrevista informal pode ocorrer a qualquer momento, porém pode ser mais efetiva se realizada em pelo menos dois momentos: na abertura do trabalho e após a realização dos testes. Podemos considerar esses momentos como entrevista inicial e intermediária.

Na entrevista inicial você poderá identificar alguns problemas da área, por isso é importante que realize esse processo logo após finalizar o mapeamento de riscos. Direcione algumas perguntas para os pontos que entender que podem ser factíveis a erros ou fraudes, para observar as reações e respostas dos auditados.

Veja algumas dicas para entrevista:

- Quebre o gelo com perguntas cotidianas: Quanto tempo você trabalha conosco? Como é o trânsito de sua casa até aqui?

- Introduza o assunto aos poucos: Como é sua rotina? Como é o funcionamento geral da área sob sua visão?

- Demonstre comprometimento: O processo possui algum problema? Há algo que queira falar, mas tem medo? Pode confirmar que não sairá daqui! Alguma vez você viu algo que lhe incomodou, mas acabou não reportando para não gerar conflito? Alguma diretriz ou atividade chave não está sendo cumprida?

- Finalize abrindo um canal: Há algo que não perguntei que gostaria de falar? Procure-me caso lembre de algo, estarei sempre disponível.

Durante o andamento dos testes você pode realizar uma entrevista intermediária com os auditados para validar ou revisitar algum ponto que não ficou claro durante a entrevista inicial. Em posse de informações diferentes das fornecidas inicialmente, é importante que você refaça alguns questionamentos ao auditado, sem dar detalhes, demonstre que já sabe a resposta correta. Essas confirmações serão importantes para testar o comprometimento e a idoneidade do auditado.

Entrevista formal

A entrevista formal é bastante semelhante a uma entrevista informal. No entanto, geralmente é realizada ao final do trabalho de auditoria, quando existem fortes indícios e, por vezes, provas documentais de alguma irregularidade grave ou fraude. Esse processo requer maior preparo em termos estruturais, além de muitos cuidados em relação à preservação dos direitos do entrevistado.

Veja algumas dicas importantes:

- É recomendável que a entrevista não seja realizada pelo mesmo auditor que fez o levantamento documental e análise de dados.
- Deixe claro o motivo pelo qual o auditado está sendo entrevistado.
- Deixe claro que o entrevistado não é obrigado a responder às perguntas.
- Procure registrar a conversa, através de gravações e testemunhas.

Acionar a área jurídica da empresa antes de realizar uma entrevista é uma boa prática, pois trata-se de um processo bastante delicado e que se for conduzido de forma incorreta pode gerar transtornos, inclusive em termos de reclamatória trabalhistas e ações judiciais em esfera civil.

Encerramento da auditoria

O sucesso de um trabalho de auditoria não depende apenas de uma execução técnica qualificada, mas também de um encerramento adequado, para que não fiquem dúvidas sobre o trabalho realizado e não haja contestações sobre as inconformidades apontadas após a divulgação do relatório.

Inicialmente, é importante salientar que a pauta de encerramento de auditoria e o relatório devem ressaltar tanto os pontos negativos como os positivos identificados, já que a auditoria não é apenas um agente fiscalizador. A informações importantes e os resultados do trabalho devem ser apresentados à alta administração, mesmo que não haja inconformidades relevantes na área auditada.

A pauta de uma reunião de encerramento deve ser simples e objetiva, porém clara e conclusiva. Não é necessário detalhar os testes, tampouco apresentar evidências das falhas encontradas, somente se o auditado solicitar. Além disso, o encerramento é um momento de exercitar o feedback, portanto deve haver espaço para discussões sadias com os auditados durante o encerramento.

Cabe salientar que, se as informações da pauta forem objetivas, não haverá margens para discussões ou contestações sobre os testes realizados. Esse momento deve ser utilizado para ratificar os pontos e não revisar métricas e trilhas de testes, ou seja, o encerramento é apenas um momento de integração para demonstrar os resultados e alinhar as ações de melhoria, não deve gerar desgastes, por isso, procure alinhar e ratificar os testes junto aos auditados (operacionais e gestores) durante a execução do trabalho, não deixe isso para o fim.

Outros cuidados importantes em relação ao encerramento da auditoria:

- Agendar reunião com todos os envolvidos no processo.
- Utilizar linguagem simples, equivalente ao público presente na reunião.
- Marcar reunião, salas e reservar equipamentos necessários com antecedência.
- Testar os recursos antes da reunião e revisar a apresentação, evitando temas polêmicos e irrelevantes.

- Apresentar as falhas e deixar claro os reflexos para o negócio.
- Pedir sugestões de ações.
- Não impor prazos, negociar.
- Não entrar em conflito.
- Manter o equilíbrio emocional e demonstrar que sua intenção é defender os interesses da empresa, e não prejudicar os auditados.

Por fim, é importante que os resultados da auditoria sejam encaminhados a alta administração. Porém, evite divulgar relatórios sem realizar previamente o alinhamento das falhas com os gestores da área, salvo em casos especiais, como uma ocorrência de fraude em que o gestor da área estiver envolvido.

Síntese da Unidade

A auditoria surgiu com o advento do capitalismo e evoluiu para o controle das contas com o desenvolvimento da economia dos países, crescimento das organizações e a necessidade de expressar a opinião sobre as demonstrações contábeis e financeiras para atender as exigências de transparência das informações patrimoniais. Nesse ponto, a auditoria apresenta como vantagens a identificação de erros e fraudes em demonstrativos e como avanço nos controles das operações contábeis e financeiras das empresas.

Em síntese, para atuar como auditor, destaca-se a necessidade de qualificações específicas com destaque para conhecimentos avançados em Contabilidade e Finanças, além de equilíbrio emocional, desenvoltura, liderança, criatividade e poder de persuasão como diferenciais para formar uma cadeia de estudos eficiente sobre auditoria.

Atividade de Suporte

Agora, vamos testar os conhecimentos obtidos na unidade 1, resolvendo 2 questões sobre os temas abordados?

1. A abrangência da auditoria vai além da avaliação das demonstrações financeiras das empresas, embora essa seja a origem da profissão. Atualmente, as empresas utilizam os trabalhos de auditores em diversas áreas, com a finalidade de apoiar a gestão na tomada de decisão. Com isso, em relação ao campo de atuação da auditoria, podemos afirmar corretamente que correspondem:

a) Interna e externa

b) Contábil e financeira

c) Operacional e integrada

d) Fiscal e tributária

e) Governamental e privada

2. O auditor deve ser discreto em suas atividades, suas ações não devem chamar a atenção das áreas auditadas, não devem gerar incômodos ou desgastes na rotina. É notório que, em determinados trabalhos, as solicitações da auditoria atrapalhem a rotina da área, ou coloquem os auditados em uma situação desconfortável. Nesse sentido, o auditor deve atuar na organização de forma:

a) Ética e respeitosa

b) Superior e autárquica

c) Mandatória e insensata

d) Criteriosa e sentimental

e) Valorosa e sem critérios

Gabarito: 1. E 2. A

Fonte: Freepik

UNIDADE 2

Aspectos Metodológicos e Regulamentais

2.1 Metodologia da Auditoria

2.1.1 Riscos em auditoria

Risco é sinônimo de perigo, e esse termo, aplicado ao mundo corporativo e empresarial no geral, geralmente, representa perdas financeiras. É prática repudiada por qualquer administração de qualquer empresa. A auditoria, no papel de guardiã do patrimônio empresarial, tem por regra direcionar seus esforços na identificação, combate e mitigação dos riscos que cercam as empresas.

A elaboração de uma matriz de riscos é uma das principais ferramentas metodológicas utilizadas pelos auditores no trabalho para o combate aos perigos que giram em torno dos negócios e para direcionar os esforços em relação à destinação de recursos para execução de trabalhos em campo. Essa matriz é um documento elaborado pelos auditores, por vezes, em conjunto com especialistas ou consultores empresarias, na qual são determinados os principais pontos de ruptura nos processos e os respectivos impactos de ocorrências inesperadas nesses pontos.

A matriz de risco pode ser global ou localizada, ou seja, você pode criar uma trilha de riscos incorporando todos os fatores e processos empresariais ou elaborar um cruzamento de perigos de uma área específica. A necessidade irá determinar o melhor método, no entanto, cabe salientar que é recomendável a aplicação do método global, pois com ele é possível ter uma visão do todo e evitar combinações de riscos que possam gerar grandes impactos para os negócios da empresa.

Os riscos geralmente são classificados como baixo, médio e alto. Há diversos critérios de classificação, as auditorias independentes, por exemplo, se baseiam em orientações da COSO para determinar a criticidade de alguns riscos. Porém, um critério bastante usual e funcional está relacionado à materialidade e à postura ética. Por exemplo, quanto maior o impacto para os negócios da empresa, ou do processo, maior a criticidade do risco.

Conheça alguns riscos gerais vinculados as principais áreas, que são comuns a quase todas as empresas:

Compras

- Supervalorização dos preços de compra.
- Contratação de produtos e serviços sem necessidade.
- Combinação de preços.
- Compras sem aprovação ou segregação.
- Compras de familiares ou laranjas com objetivo de obter vantagens alheias a empresa.
- Concentração de compras em um único fornecedor, gerando dependência e riscos para o negócio.
- Compras sem cotações em mais de um fornecedor, perdendo oportunidade de gerar ganhos financeiros para a empresa.

Vendas

- Pagamento indevido de comissões.
- Vendas fictícias.
- Descontos demasiados.
- Prazo de pagamento muito extenso.

Financeiro

- Pagamentos em duplicidade.
- Pagamentos sem nota fiscal.
- Concessões de adiantamentos sem o devido acompanhamento / desconto.
- Baixas de clientes sem contrapartida em banco (conluio financeiro – cliente).
- Criação de contas a receber fictício para manipular os resultados da empresa.

Logística

- Supervalorização no custo de fretes.
- Desvios de mercadorias nos transportes.
- Fretes fictícios, ou seja, sem uma entrega física vinculada.

Plano de auditoria

Um plano de auditoria deve ser direcionado à cobertura dos riscos de negócios, portanto, é primordial que ele esteja alinhado com a matriz de riscos da empresa, pois irá determinar o cronograma de trabalho dos auditores e, ao mesmo tempo, demonstrar a alta administração da empresa que o trabalho dos auditores minimizará as perdas e, por vezes, potencializará os ganhos da entidade.

O plano anual de auditoria não é restrito a auditoria contábil, ou seja, ele é aplicável a qualquer auditoria, porém é impreterível a presença de uma equipe de auditoria operacional, que geralmente está vinculada à empresa na forma de auditores internos. Diversos fatores devem ser considerados na construção de um plano de auditoria, um deles é a materialidade, em que os riscos e suas criticidades são avaliados e as prioridades são elencadas de forma a evitar perdas. Outro fator importantíssimo na construção de um plano é o histórico de problemas, que deverá ser considerado, pois as áreas que já apresentaram falhas ou fraudes, via de regra, são suscetíveis a recorrências e devem ser apuradas pela auditoria.

Áreas de alto risco, como financeiro, compras e vendas, quase sempre estão presentes nos cronogramas anuais de trabalho dos auditores. Além disso, o planejamento deve contemplar demandas do ano anterior e reservar espaço para o atendimento das novas demandas.

Informações importantes relativas ao plano de auditoria:

- Não é uma ferramenta utilizada para controlar orçamento da equipe de auditoria.
- Deve-se observar os recursos humanos disponíveis na equipe e especialidades de cada auditor para atribuir os trabalhos durante o ano.
- É recomendável que a equipe tenha um time de acompanhamento das horas gastas em auditoria, esse fator contribuirá com a construção do plano e do cronograma de auditoria.
- Ajustes podem ser realizados durante o ano, e é recomendável que demandas éticas sejam priorizadas no cronograma.
- É recomendável que o plano seja fechado com a alta administração da empresa, porém a construção é de competência da auditoria.
- Não é recomendável que esse plano seja divulgado às áreas de negócio, ele deve ser restrito à equipe de auditoria e a alta administração. A divulgação dessas informações poderá comprometer os resultados dos trabalhos durante o exercício.

Escopo e amostragem

Por definição, escopo é o somatório de tudo que se pode referir a um projeto, logo, se tratando de uma auditoria, é possível dizer que a abrangência do trabalho, bem como seus resultados estão diretamente vinculados à formatação do escopo. Um exemplo bastante claro de escopo é a determinação de quais plantas de uma determinada empresa serão auditadas. Esse processo de avaliação e determinação de foco é muito utilizado por

auditorias independentes, em que, utilizando uma série de critérios, como materialidade da planta, representatividade dos produtos e outros riscos, definem-se as plantas que serão auditadas, ou seja, o escopo inicial do trabalho.

Na prática, trata-se de uma abordagem macro de um trabalho de auditoria, por exemplo, se o auditor for realizar uma auditoria na área financeira da empresa, ele primeiro irá determinar qual a área alvo, pois há diversos subprocessos dentro da área. Ele poderá realizar uma auditoria em tesouraria, gestão de caixa, contas a pagar, contas a receber e outros.

Determinando a área alvo e os processos que serão avaliados, você terá estabelecido um escopo e, com ele, uma expectativa de resultados. A determinação do escopo dependerá do objetivo do trabalho, se for apenas um trabalho de cobertura de plano de auditoria, você deve se apoiar nos riscos vinculados à área para determinar o escopo. Caso for um trabalho de apuração de desvio ético, você deve formatar o escopo de acordo com o teor da denúncia e direcioná-lo para o resultado que deseja obter.

Em termos metodológicos, após estabelecer o escopo, inicia-se a aplicação de uma segunda técnica extremamente difundida na profissão auditoria: a coleta de dados e seleção de amostras. É importante dizer que, antes de coletar os dados, o auditor irá realizar a abertura do trabalho com os auditados e colocá-los a par, superficialmente, do escopo do trabalho.

A Norma brasileira de contabilidade técnica (NBCT) no 11.11, define amostragem como "utilização de um processo para obtenção de dados aplicáveis a um conjunto, denominado universo ou população, por meio do exame de uma parte deste conjunto denominada amostra" (PORTAL DE CONTABILIDADE, c2016).

O planejamento de uma amostra é parte extremamente importante no trabalho do auditor e pode determinar o resultado do trabalho, portanto, antes de qualquer coisa, você deve saber que a amostra precisa considerar acima de tudo os objetivos da auditoria. A base selecionada precisa ser suficiente e adequada para estender-se a massa de dados, além de permitir que o auditor emita um parecer assertivo sobre toda a base, mesmo tendo analisado parte dela. Esse método é conhecido como amostragem estatística.

Há, também, a possibilidade de a amostra não ser estatística, nesse caso, caberá a o auditor determinar o range de dados que será analisado, baseado em seu conhecimento tácito ou técnico a respeito da massa de dados, da entidade e do processo que será auditado. No entanto, cabe salientar que algumas correntes defendem que definições de amostras, como valores acima de X reais ou com prazo acima de Y dias, não podem ser considerados literalmente como amostras, uma vez que, tecnicamente, não concedem a mesma chance para todos os dados do universo disponível para análise. Todavia, essa técnica é bastante utilizada e efetiva, já que visa a atingir itens de maior representatividade, valorizando o fator materialidade.

As amostras são selecionadas a partir de uma população, que é um termo bastante difundido tanto na matemática como também na estatística. A população representa o universo de dados a serem analisados, ou seja, se em seu trabalho você analisar todos os dados de uma tabela, você não estará trabalhando em uma amostra, mas sim na população.

Para Complementar

Cada item que compõe a população é conhecido como unidade de amostragem. A população pode ser dividida em unidades de amostragem de diversos modos

Outra técnica bastante interessante é a estratificação da população, ou seja, você pode quebrar o volume de dados utilizando critérios estabelecidos por você, em seu papel de auditor, desde que sempre observando os objetivos da auditoria. Assim, dentro desses subgrupos, você pode aplicar técnicas de seleção de amostras, potencializando a cobertura da população.

Veja um exemplo: Você está realizando um trabalho de auditoria na área de compras de uma empresa que opera em todos os estados do Brasil. Você precisa fazer uma seleção de pedidos para analisar se todos estão aprovados e com preços adequados, antes de selecionar a amostra, utilizando critérios de seleção estatísticos, você poderá desmembrar essa população em cinco subgrupos: regional sul, norte, nordeste, sudeste e centro-oeste.

Dessa forma, todos os estados do Brasil serão contemplados na sua análise. Cabe salientar que toda a seleção de amostra possui riscos e erros toleráveis e esperados. É papel do auditor explorar esses riscos e erros. Além disso, é importante que o tamanho da amostra seja suficiente para determinar o resultado dos testes, ou seja, deve ter material o suficiente e abranger o maior número de variáveis possíveis, para poder ser considerada válida.

Veja a seguir mais alguns conceitos relativos à seleção de amostragem.

- Seleção aleatória: é o método mais comum de seleção de amostras e tem como intuito assegurar que todos os dados da população tenham a mesma chance no processo de seleção.
- Seleção sistêmica: é a seleção que observa uma constante dentro da massa de dados.
- Seleção direcionada: é utilizada quando o auditor busca dados específicos dentro de uma população, é muito comum em casos em que há indícios de fraudes advindas de denúncias.

Conheça também outros conceitos de técnicas de auditoria, utilizadas no dia a dia dos auditores.

- Revisão analítica: é a verificação analítica que tem como princípio o estudo comportamental dos dados, identificando inconformidades por meio de discrepâncias e oscilações. Não tem como finalidade a verificação de cálculos, esta é uma outra técnica.
- Testes de observância e substantivos: são testes complementares que, quando realizados em conjunto, tornam-se uma ferramenta bastante efetiva na identificação de inconformidades. O teste de observância visa à obtenção de uma resposta acerca da correta realização de um procedimento, já o substantivo tem a finalidade de confirmar a veracidade dos dados apresentados pelo auditado.

- Correlação: advém do método das partidas dobradas e tem como finalidade analisar a razoabilidade das transações realizadas pelos auditados, o teste de documentação é uma técnica diferente da correlação.
- Circularização de saldos: a validação de saldos com circularização é uma técnica muito usada por auditores independentes. Não é comum em um trabalho de auditoria operacional, pois as informações necessárias para averiguação dos saldos estão disponíveis para o auditor nos sistemas e controles internos, por exemplo, o auditor envia uma correspondência a um fornecedor para validar se os dados informados na contabilidade estão corretos, e o que ele tem a receber do auditado procede.

2.1.2 Etapas da Auditoria

As informações de um trabalho de auditoria tendem a ser relevantes para os negócios das empresas e, por vezes, podem alterar estruturas e processos. Dada a relevância do tema, é necessário que haja uma formalização de todos os testes realizados, os quais devem ser de extrema qualidade técnica e sigilo. É parte do trabalho de um auditor recomendar algumas melhorias no ambiente de controle, a partir da identificação de inconformidades encontradas na etapa de testes. Neste texto, você vai estudar as práticas de elaboração dos papéis de trabalho de auditoria e os principais testes e recomendações de melhorias no ambiente de controles.

Iniciando uma auditoria Riscos e controles

A avaliação dos riscos é uma das principais etapas do processo de auditoria, pois, embora a empresa auditada já tenha constituída uma matriz de riscos, o auditor deve iniciar o trabalho revisando-a, junto aos auditados, para se verificar se não há alterações relevantes no processo que culminaram na extinção ou criação de novos riscos que não estavam previstos inicialmente na matriz.

Em contrapartida, deve-se verificar a existência de controles internos, sejam eles formais ou informais, que possam mitigar esses riscos. Alguns riscos são comuns a diversas empresas, pois estão vinculados a processos chave para o funcionamento de uma estrutura de pessoa jurídica, por exemplo, os riscos vinculados à área financeira, vendas, compras e fiscal.

Na área financeira, existem riscos de manipulação de saldos bancários, de desvios de dinheiro, fraudes em baixa de títulos de clientes e risco operacional por falhas nos processos de pagamentos, o que gera passivos de juros indevidos. O auditor deverá averiguar a existência de controles mitigatórios para esses riscos e, não identificando mecanismos que mitiguem ou ao menos minimizem esses riscos, deverá trabalhar fortemente em evidências que demonstrem a materialização do risco. Caso essas evidências existam, deve demonstrar a empresa a importância de controlar esses pontos chaves da área financeira, a fim de evitar reincidência de perdas. Ao final do trabalho, o auditor deve recomendar a criação ou aprimoramento desses controles.

Já em relação à área de vendas, compras e fiscal, há riscos de manipulação nos cálculos de comissões para os vendedores, concessões comerciais indevidas, concessões indevidas de adiantamento, compras superfaturadas ou sem necessidade, além de sonegações fiscais.

Para esses riscos, é preciso avaliar se existem controles de acompanhamento ou revisão analítica de pagamentos de comissões, segregação de função e estrutura hierárquica na aprovação de condições comerciais diferenciadas e nas compras; bem como verificar a existência de mecanismos de avaliação dos níveis de estoques antes de realizar compras e também garantir que haja uma concorrência saudável entre os fornecedores.

Já na área fiscal, é recomendável a existência de um controle de conciliação sobre o fluxo de notas de entradas e saída com as respectivas obrigações fiscais sobre esses eventos. A exemplo do que ocorre com a área financeira, se não se constatar a falta de mecanismos semelhantes a estes, nas áreas que você for realizar auditoria, há forte tendência de encontrar desvios nos processos. Ao final do trabalho, o auditor poderá recomendar a implantação desses controles, a fim de equilibrar a balança risco x controles da empresa.

Walkthrough

É bastante comum, principalmente em se tratando de auditorias independentes, a realização de uma etapa de auditoria chamada de walkthrough. Trata-se de uma etapa inicial do trabalho, em que os auditores realizam uma avaliação sobre o ambiente de controles e avaliam se as transações e processos estão ocorrendo conforme informado pelos auditados. Nessa etapa, pode-se averiguar também alguma alteração ocorrida desde a última auditoria, como processos extintos ou absorvidos pela área ao longo do tempo. O auditor pode obter as respostas que busca no walkthrough questionando os usuários sobre o fluxo do processo e, assim, reavaliando os pontos de riscos, mas também pode realizar testes com amostras reduzidas para confirmar se os controles de fato estão funcionando.

Fonte: Freepik

Em uma auditoria operacional, o teste de walkthrough servirá como um termômetro para o auditor avaliar a intensidade dos testes que serão aplicados. Porém, se tratando de auditorias independentes, a etapa de walkthrough é determinante para o andamento do trabalho e, se um controle apresentar falha nessa etapa, com amostras aleatórias reduzidas, o auditor externo terá a prerrogativa, por metodologia, de negativar o controle e não realizar novos testes.

A alternativa neste caso, tanto da área auditada como da auditoria interna, é apresentar aos auditores independentes uma lista de controles de contingência, que servem como mitigadores dos riscos vinculados aos controles negativados na etapa de walkthrough.

Como citado anteriormente, essa etapa da auditoria também é utilizada por auditores internos e serve como termômetro para avaliação inicial dos controles e aderência a normas. Embora não sigam exatamente os mesmos padrões e formalidades utilizadas por um auditor externo, os auditores internos também realizam o walkthrough para mapear riscos e iniciar o processo de avaliação de controles. Porém, ao contrário do que ocorre em trabalhos de auditorias externas, o auditor não irá negativar os controles em função da falha inicial das primeiras amostras. Para um auditor interno, uma falha em testes de walkthrough representa um sinal de alerta e, a partir dessas informações, ele pode direcionar os esforços para identificar as causas e possíveis perdas que estão ocorrendo no processo.

Papéis de trabalho

Todo o trabalho de auditoria deve, impreterivelmente, estar embasado em evidências, que, em geral são classificadas em evidências de finalidade e evidências de natureza. Uma evidência pode ser formada por um dado ou informação, seja ela documental ou não documental, mas, também, pode ser formada por um conjunto de informações, que correlacionadas demonstram a existência de fatos anormais ou até mesmo apontam e demonstram fraudes.

Para formação de evidências, existem estruturas organizadas dentro de um trabalho de auditoria, que são denominados papéis de trabalho. Nos papéis de trabalho todas as informações relevantes encontradas ao longo do caminho são arquivadas para garantir a salvaguarda dos dados e amparar a opinião do auditor. Lembre-se de que o parecer do auditor (interno ou externo) pode impactar de forma relevante, tanto o processo auditado como, dependendo da relevância do problema identificado, a continuidade das operações empresariais.

Dessa forma, pode-se dizer que a arquitetura de dados, estruturada para amparar o resultado de uma auditoria, é de fundamental importância no trabalho do auditor, esses documentos podem inclusive ser solicitados em juízo, como prova em possíveis ações cíveis, trabalhistas ou até mesmo criminais, que podem ocorrer como eventos subsequentes a um trabalho de auditoria.

Portanto, veja a seguir algumas características acerca dos objetivos e finalidade dos papéis de trabalho:

Objetivos

- Apoiar a organização dos testes e emissão de parecer.
- Arquivar as evidências.
- Proporcionar consultas rápidas sobre os dados analisados e raciocínio de testes.
- Possibilitar revisões sobre os testes realizados.
- Possibilitar reflexões sobre melhorias na metodologia de trabalho e testes.

Conteúdo

- Fonte dos dados (p. ex., quais relatórios, quem foram os entrevistados, etc.).
- Evidências e fatos relevantes identificados.
- Escopo e planejamento de testes.
- Conclusões.

Cuidados

- Informações claras e objetivas.
- Deve conter todas as informações úteis para revisão futura.
- Deve respeitar a tempestividade do trabalho.
- Deve conter uma trilha de identificação dos cruzamentos.

Os dados dos papéis de trabalho devem estar estruturados de forma organizada, para que as informações possam ser facilmente identificadas; portanto, em determinados tipos de trabalho são exigidas estruturas comuns, como em auditorias contábeis realizadas por auditorias externas. Uma inteligência na organização de dados é requerida para facilitar o entendimento da lógica utilizada para chegar ao parecer, mas também para facilitar a revisão dos testes.

Contudo, nos demais tipos de auditoria, se faz necessário preservar a organização dos papéis, respeitando hierarquias e criando codificações que possibilitem a identificação do raciocínio. Essa codificação pode ser indicada por meio de um índice, em que para cada operação auditada é atribuída uma letra ou número. Também são comuns em papéis de auditoria a utilização dos chamados ticks. Por exemplo, você irá realizar uma auditoria na área financeira de uma empresa e está realizando testes sobre contas bancárias. Você poderá utilizar uma letra para identificar cada um dos bancos que será avaliado e símbolos para indicar os testes realizados.

Exemplo de estrutura

A – Banco Santander

A-1 – conta 12345 A-2 – conta 54321

B – Banco Itaú

B-1 – conta 8493403 B-2 – conta 4823904

Exemplos de ticks

Z – Soma conferida e validada

Ξ – Erro de soma

Y – Saldos incompatíveis entre extrato e contábil

Por fim, cabe salientar que os papéis de trabalho são de propriedade dos auditores e devem ficar sobre a salvaguarda dessa equipe. Não é recomendável que esses documentos sejam compartilhados com os auditados. Os papéis de trabalho devem estar à disposição para eventuais consultas por pelo menos cinco anos, devendo-se manter a confidencialidade absoluta sobre o seu conteúdo.

Testes

Os testes de auditoria devem ser profundos e claros e podem estar amparados em fatos, mas também em hipóteses, ou seja, em cenários elaborados pelo auditor. Se tratando de auditorias contábeis, podemos dizer que há um padrão de testes a serem seguidos, pois eles irão determinar se as empresas estão ou não em compliance com a legislação vigente e, por vezes, poderão até mesmo identificar manipulações de informações.

No entanto, no caso de auditorias operacionais, os testes não seguem obrigatoriamente um padrão, podem variar de auditor para auditor e de empresa para empresa, pois há diversas formas de se chegar ao mesmo resultado, além disso, deve-se respeitar outras variáveis, como cenários econômicos, segmento de atuação e sazonalidades.

Contudo, como já citado, a lógica de alguns testes é semelhante, independentemente das variáveis, pois, assim como em uma matriz de riscos e sistemas de controles, existem áreas-chave e riscos-chave, portanto há testes para verificar se ocorreu materialização dos riscos. Você verá alguns testes que podem ser aplicados em trabalhos de auditorias para averiguar a existências de irregularidades operacionais e, por vezes, identificar desvios éticos. Iniciando pela área financeira, você verá que são inúmeros os testes vinculados a essa área, porém alguns deles são bastante importantes e críticos, sendo aplicados de forma geral.

O primeiro deles está vinculado à avaliação de carteira de clientes inadimplentes. O auditor deve avaliar se a carteira de clientes está sendo devidamente monitorada e se todas as ações de cobrança estão ocorrendo normalmente, pois podem estar ocorrendo fraudes e procrastinação intencional das ações de cobrança, com objetivo de beneficiar um ou outro cliente. Além disso, pode existir, também, um contas a receber fictício, ou seja, uma venda inexistente que está registrada com a finalidade de inflar as receitas da empresa.

Por segundo, mas ainda dentro de um contexto de recebíveis, deve-se avaliar se estão ocorrendo os registros e reconhecimentos de provisão de devores duvidosos (PDD), pois a empresa pode estar manipulando a qualidade de seu contas a receber, deixando de realizar as provisões de perdas para os casos em que o aging list de clientes excede os padrões estabelecidos pela contabilidade da empresa. Outro teste que você deve realizar

é o teste de origem de liquidações, ou seja, deve-se averiguar se os créditos utilizados para baixar as duplicatas a receber, realmente possuem contrapartida em banco, ou se foram baixados contra contas de despesas ou custos.

Já na parte de pagamentos, o auditor deve realizar uma avaliação nas notas que foram pagas para averiguar se não foram realizados pagamentos em duplicidade, ou sem entrada de notas. Deve-se ter muita atenção em relação aos pagamentos manuais, ou seja, deve-se ter atenção àqueles que não possuem documento fiscal atrelado, pois possuem forte característica de fraude. Avaliar toda a documentação e as aprovações dos pagamentos.

O auditor deve extrair um relatório de adiantamentos e verificar se o fornecedor possui histórico e volume de entregas adequadas para comportar o montante de adiantamento que foi concedido e se os adiantamentos estão sendo devidamente descontados com as entregas que o fornecedor emitiu após a concessão do recurso. Analisar os pagamentos e confirir as datas das notas para validar se o regime de competência está sendo devidamente respeitado; em adição, acionar os principais fornecedores para confirmação de saldos e, por fim, acompanhar os pagamentos subsequentes para averiguar se não há manipulações de passivos.

Em relação à área comercial, os principais testes a realizar estão vinculados ao reconhecimento e veracidade das receitas de vendas, ao volume de comissões pagas e às condições comerciais concedidas aos clientes. Outras inconformidades relacionadas ao atendimento a clientes e pós-vendas podem ser apontadas, porém esses testes irão depender de outras variáveis, como a estrutura de processos da empresa.

Um teste muito comum em auditorias externas é o de reconhecimento da receita, que deverá seguir os padrões contábeis, para verificar se a área vem cumprindo esse procedimento adequadamente. É preciso avaliar o tipo de frete de cada uma das vendas e validar se eles estão adequados a tempestividade do registro da receita na contabilidade. Cabe salientar que, em alguns casos, esse processo está sob responsabilidade da área contábil, mas ainda assim se poderá avaliar esse tópico em trabalhos na área comercial e criticar o inconterm utilizado na operação. Outro teste bastante importante é o de veracidade das vendas, por meio do qual o auditor poderá confirmá-la, ao averiguar a efetiva saída de mercadorias dos estoques e analisar o comprovante de entrega dos materiais e também a liquidação dos recebíveis.

Fraudes em comissões e concessões comerciais são bastante comuns na área comercial das empresas, para averiguar a existência de irregularidades, o auditor deve procurar concentrações de vendas, criar critérios de avaliação analítica de percentuais de comissões e valores de comissões pagas e avaliar se os clientes dos vendedores que receberam a comissão realmente estão pagando suas duplicatas. Além de analisar as condições comerciais, como prazo de pagamento e descontos concedidos, deve ficar atento às vendas fora da política da empresa e, novamente, avaliar a concentração de descontos ou alongamento de prazo para um determinado cliente.

Outra frente de bastante relevância, que carece atenção em termos de testes, é a logística e gestão de estoques. Durante a auditoria desses processos, deve-se analisar diversos aspectos, o primeiro deles está relacionado ao fluxo de fretes. O auditor pode cruzar a base de vendas e compras, dependendo do caso CIF ou FOB, para validar se todo o frete realizado ou pago realmente possui uma contrapartida (venda ou compra), além disso, deve criticar as negociações de valores de fretes, para ver se há consistência entre os trechos e cobrança das transportadoras ou KM rodado por motoristas, se a logística for própria.

Já na gestão de estoques, o auditor deve estar atento ao giro dos materiais, principalmente se a empresa possuir itens com validade pré-determinada, para isso é preciso, primeiramente, identificar qual é a política de movimentações de estoques e averiguar, por meio do estoque físico, se esses itens estão girando adequadamente. Ainda, para identificar possíveis desvios, o auditor poderá realizar contagem física de itens, confrontando-as com o estoque contábil e as movimentações de estoque que antecederam a auditoria.

2.1.3 Resultados de uma Auditoria em Relatórios e Pareceres

O trabalho de auditoria está completo após a emissão de uma peça chamada relatório de auditoria. Independentemente do tipo de auditoria, o produto desse trabalho será sempre o relatório, o qual será estruturado de acordo com cada tipo de auditoria, primordialmente, nos casos de auditorias internas e externas.

O conhecimento dessas peças e das informações-chave para sua elaboração é de fundamental importância para o trabalho do auditor; além disso, deve-se ter o pleno entendimento da mensagem que deseja enviar, ao elaborar o relatório, pois o teor da mensagem poderá refletir no funcionamento da entidade, e também na vida das pessoas. Neste texto, você vai estudar os métodos de elaboração de relatórios de auditorias, tanto para auditoria interna quanto externa, e, também, serão conhecidos alguns dos principais eventos subsequentes à divulgação do relatório.

Relatórios de auditoria

Com o grande volume de escândalos veiculados pela imprensa nacional nos últimos anos, principalmente os relacionados aos fatos apurados na operação Lava Jato, da Polícia Federal, o trabalho dos auditores, tanto interno como externos, está cada vez mais em evidência. Os relatórios gerados a partir dos trabalhos estão sendo tratados como provas em processos criminais em todo o Brasil.

Por isso, fique atento, redobre a atenção, revise outra vez, e não deixe margens para possíveis distorções de interpretação. É muito importante que você não invente nada e publique apenas fatos que possa provar.

Relatório de auditoria independente e carta de controles internos

O relatório de auditoria independente é o resumo de um trabalho prestado não somente à empresa auditada, mas também aos investidores e até mesmo à sociedade. Portanto, o entendimento da estrutura dessa peça é de fundamental importância para todos aqueles que estão inseridos no meio empresarial. Já para você, auditor, esse conhecimento é de fundamental importância para o exercício da profissão.

O parecer de uma auditoria independente possui características muito peculiares e são padronizados estruturalmente por determinação dos órgãos reguladores. Veja, a seguir, algumas informações relevantes acerca da estrutura e do conteúdo de um relatório de auditoria independente.

Conteúdo

O encerramento de um trabalho da auditoria externa é representado pela opinião final do auditor em relação às demonstrações avaliadas. Esse parecer deve apresentar algumas características como as de ser um parecer sem ressalva, com ressalva, opinião adversa ou, até mesmo, sem emissão de opinião por parte do auditor.

A opinião sem ressalva ou não modificada, é expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis, em todos os aspectos, não apresentam distorções ou as que existam não sejam relevantes de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Opinião com ressalva é uma opinião modificada, que deve ocorrer quando o auditor concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes.

A opinião adversa é emitida quando o auditor identifica que as distorções são substancialmente relevantes e a forma de apresentação das demonstrações é inadequada ou incompleta. E, por fim, se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes, poderá se abster de emitir parecer conclusivo.

Estrutura

Em relação à estrutura de um parecer, conforme citado também, é pré-definida por órgãos reguladores e depende dos resultados obtidos no trabalho, ou seja, se o auditor emitir um parecer sem ressalvas, a estrutura de apresentação do resultado será composta da abertura e mais quatro parágrafos; porém, se caso o parecer do auditor for modificado, a estrutura poderá ter mais sete parágrafos.

A abertura é comum aos dois tipos de relatório e é composta pelo título do trabalho e pela descrição dos destinatários. Os outros três primeiros parágrafos também serão comuns a resultados modificados e não modificados, porém os últimos parágrafos dependem da opinião do auditor, conforme a seguir:

A – Título: relatório dos auditores independentes referente às demonstrações da empresa X.

A – Destinatários: aos devidos destinatários.

1. Introdução: descrição breve sobre o trabalho e escopo atendido.

2. Responsabilidade da administração: delimita a responsabilidade da administração sobre as informações divulgadas.

3. Responsabilidade dos auditores: delimita a responsabilidade dos auditores sobre as informações divulgadas.

4. Opinião ou base legal para ressalva: se o parecer não for modificado, este parágrafo irá apresentar a opinião do auditor sobre os dados analisados, porém, se o parecer apresentar ressalva, este parágrafo irá apresentar a base legal para ressalva.

5. Ressalva (opinião modificada): este paragrafo destina-se à apresentação da modificação ou ressalva.

6. Parágrafo de ênfase: é recomendado se a estrutura do relatório financeiro aplicável prevista por lei ou regulamento seria inaceitável exceto pelo fato de ser prevista por lei ou regulamento, por exemplo, falhas na estrutura das demonstrações.

7. Outros assuntos: o parágrafo de outros assuntos é incluído no relatório do auditor que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.

Modelo de parecer de auditores independentes:

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS E CONSOLIDADAS

Ao Conselho de Administração, aos Administradores e aos Acionistas do Banco do Brasil S.A.

Opinião

Examinamos as demonstrações contábeis individuais e consolidadas do Banco do Brasil S.A. e de suas controladas ("Banco do Brasil"), identificadas como BB Banco Múltiplo e BB Consolidado, respectivamente, que compreendem o balanço patrimonial individual e consolidado em 31 de dezembro de 2019 e as respectivas demonstrações individuais e consolidadas do resultado para o semestre e exercício findos nessa data e das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo em 31 de dezembro de 2019, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis individuais e consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira individual e consolidada do Banco do Brasil em 31 de dezembro de 2019, o desempenho individual e consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa individuais e consolidados para o semestre e exercício findos nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis às instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil - BACEN.

Base para opinião

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir intitulada "Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis individuais e consolidadas". Somos independentes em relação ao Banco do Brasil e a suas controladas, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Principais assuntos de auditoria

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram os mais significativos em nossa auditoria do semestre e exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis individuais e consolidadas como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis individuais e consolidadas, e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos.

1. Provisão para créditos de liquidação duvidosa

A constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa envolve alto nível de julgamento e o uso de estimativas por parte da Administração do Banco do Brasil. Conforme divulgado nas notas explicativas nº 4.g) e nº 10 às demonstrações contábeis individuais e consolidadas, as operações de crédito e outros créditos com características de concessão de crédito são classificados pelo nível de risco, de acordo com o julgamento da Administração, levando em consideração a conjuntura econômica, a experiência passada e os riscos específicos em relação às operações e aos devedores, observando os parâmetros estabelecidos pela Resolução CMN nº 2.682.

Fonte: http://www.in.gov.br/web/dou/-/relatorio-do-auditor-independente-sobre-as-demonstracoes-contabeis-individuais-e-consolidadas-245005300

Acesso em: 30 mar 2020.

Cabe salientar que a auditoria externa pode prestar outros serviços de auditoria para as empresas, é comum as firmas de auditorias oferecerem consultorias, auditorias de gestão, revisão de controles e até mesmo auditorias operacionais. Porém, o maior volume de serviços prestados por essas empresas está direcionado para avaliação das demonstrações financeiras. Por isso, o formato mais usual de relatórios de auditores independentes é o demonstrado nesse material de auditoria I.

Em relação à carta de controles internos, trata-se de um documento emitido pela auditoria externa ao final do trabalho contendo parecer sobre o ambiente de controles da empresa auditada. Ele lista e classifica as deficiências identificadas no ambiente de

controles da auditada. Via de regra, as informações desse relatório são remetidas a análise da auditoria interna, que avalia o teor e reporta sua posição em relação à opinião dos auditores externos para a alta administração.

Existem três tipos de classificação para as deficiências de controles que devem ser avaliadas e reportadas pela alta administração no formulário de referência que é enviado à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) anualmente.

Veja a classificação das deficiências:

Material Weakness (MW): é uma deficiência ou um conjunto de deficiências material, no ambiente de controles que pode distorcer as demonstrações de forma material e tem razoável possibilidade de não ser identificada e tratada tempestivamente.

Significant Deficiency (SD): é uma deficiência ou um conjunto de deficiências que, embora menos grave do que uma MW, carece de atenção da administração da empresa auditada.

Control Deficiency (CD): são deficiências pouco materiais que não distorcem os resultados financeiros apresentados, porém devem ser avaliados pela entidade auditada.

Relatório de auditoria interna

Para elaborar um relatório de auditoria interna, você deve considerar o tipo de auditoria que está sendo realizada e o público que irá receber esse documento. Por exemplo, mesmo quando o auditor interno for realizar um trabalho de auditoria contábil, valendo-se da mesma metodologia e base legal utilizada pelo auditor externo, as peças serão diferentes, pois o público, a profundidade e a finalidade do trabalho são distintas.

O auditor externo irá emitir seu parecer para conhecimento público, a fim de demonstrar, se houver, as irregularidades existentes na contabilidade da auditada. Já o auditor interno irá se reportar para a alta administração e demais envolvidos, e recomendar ações de correções e melhorias para adequar os registros contábeis às normas legais, sem gerar prejuízo aos cofres da empresa.

O auditor interno emite relatório mesmo se não identificar inconformidades, emite também recomendações acerca de controles internos, porém, diferentemente da auditoria externa, as recomendações são feitas, geralmente, dentro de um único documento. O relatório de auditoria é um instrumento valioso para a alta administração, portanto, sua forma de apresentação e redação são extremamente importantes. Trabalhos tecnicamente muito bons perdem valor quando sua apresentação e redação deixa a desejar, por isso, deve-se ter o máximo de cuidado na confecção dessa peça.

Como o relatório de auditoria é o meio de transmitir a mensagem à alta cúpula da empresa, deve-se ter prudência com as palavras e procurar planejar e repensar as consequências dos termos que estarão sendo colocados no documento. Lembre-se de reportar apenas os fatos, não gerar hipóteses nem fazer insinuações. Procure ser assertivo e firme em seus comentários, para que não haja dúvidas em relação ao trabalho realizado, faça sugestão contributivas, de preferência que não gerem custos para a entidade.

Existem diversas formas de apresentação desse documento, diferentemente de um relatório de auditoria externa, não há um padrão estabelecido pelos órgãos reguladores, porém há algumas boas práticas que, via de regra, são seguidas pelas empresas. Veja, a seguir, algumas dicas para montar seu relatório:

- Pense no público, facilite a vida do leitor

Criar um relatório sintético, com um pequeno resumo informando os principais pontos do trabalho, como área e processo auditado, escopo, objetivo e uma conclusão são bastante importantes, considerando que esse documento será lido por diretores e presidentes. Lembre-se de que eles podem não ter muito tempo para examinar os detalhes do seu trabalho, por isso, seja objetivo em sua conclusão.

- Lembre-se do nível tático

Na maioria dos casos, os relatórios são divulgados aos gerentes e diretores das áreas; a esse público irá interessar o entendimento dos fatos que levaram a sua conclusão. Portanto, é recomendável que o relatório demonstre de forma analítica os pontos, a causa e as ações de correções e melhorias que você apurou e alinhou com os responsáveis diretos pelas áreas.

- Não esqueça das exceções

Trabalhos especiais são comuns em áreas de auditoria interna, por isso, para esse tipo de trabalho você poderá fugir do padrão, adaptar-se à necessidade do cliente interno, que, em geral, é da alta administração. Nesses casos, o resultado do trabalho poderá ser apresentado por um simples e-mail, porém pode também demandar a criação e um dossiê, pois não há uma regra geral.

Benefícios

São inúmeros os benefícios de uma auditoria; e essa afirmativa é tão verdade, que o reconhecimento por esse escopo de mercado vem crescendo anualmente. A contribuição das auditorias para o desenvolvimento organizacional e manutenção das boas práticas de gestão são reconhecidas pelos grandes empresários do Brasil e do mundo. Além disso, trabalhos de auditores estão sendo levados à justiça para compor pastas de provas em ações criminais de grande escala. Independentemente do tipo de auditoria, se o trabalho for bem feito, sempre irá agregar valor as empresas.

Uma auditoria de gestão, por exemplo, pode contribuir junto a novos projetos, apoiando as áreas de avaliação de riscos e oportunidades. Já uma auditoria operacional pode identificar falhas nos processos que geram perdas financeiras para as empresas, minimizar riscos, além de identificar fraudes, desvios éticos e comportamentais. Lembre-se de que identificar fraudes não é o principal objetivo de uma auditoria, portanto, não pode ser considerado o principal benefício.

A identificação de fraudes é uma consequência do trabalho. Mesmo que a demanda seja relacionada a uma denúncia de desvio de conduta, o auditor sempre agirá de forma imparcial na apuração dos fatos para evitar cometer injustiças. Contudo, sempre irá prezar pelos interesses da empresa, e tomar as ações cabíveis para salvaguardar o patrimônio físico e não físico da entidade auditada.

A abrangência dos benefícios gerados por uma auditoria externa, extrapolam os limites da pessoa jurídica auditada, pois seus resultados, na maioria dos casos, afetam indivíduos fora das dependências da empresa. O parecer imparcial da auditoria independente leva confiança aos dados e, por sua vez, permite ao investidor uma avaliação segura sobre a auditada e lhe apoia significativamente em seu julgamento de quão apropriado é a manutenção de seus recursos financeiros investidos na referida empresa.

2.2 Orgãos Reguladores da Auditoria

2.2.1 Normas de Auditoria

Normas de auditoria são as regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulação e apresentação de diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções. Elas estabelecem os conceitos básicos sobre as exigências em relação à pessoa do auditor, à execução de seu trabalho e ao parecer que deverá por ele ser emitido.

Fonte: Freepik

Embora, na maioria das vezes, tenham um caráter de guia profissional, acabam fixando limites nítidos de responsabilidades, além de orientar o comportamento do auditor em relação a sua capacitação e ao controle de qualidade dos trabalhos realizados.

No Brasil, desde 1972, temos normas de auditoria relacionadas a esses objetivos, sendo que, atualmente, estão em vigor normas elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC – em conjunto com o Instituto de Auditores Independentes do Brasil – IBRACON –, além da Comissão de Valores Mobiliários – CVM –, do Banco Central do Brasil – BACEN – e da Superintendência de Seguros Privados – SUSEP.

Até o ano de 2009, estava em vigor a NBC T-11 (Resolução 820/97, Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis) e suas derivadas. Entretanto, no final daquele ano houve a convergência dessas normas brasileiras aos padrões internacionais de auditoria definidos pela IFAC – International Federation of Accounting (Federação Internacional de Contadores).

O IFAC é uma organização global da profissão contábil, que possui a missão, segundo consta em sua página na internet, de contribuir para o desenvolvimento, adoção e aplicação de normas internacionais de alta qualidade e orientação, além de contribuir para o desenvolvimento de organizações e profissionais de contabilidade e para a utilização de práticas de alta qualidade por contadores profissionais.

As Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC – editadas pelo CFC devem seguir os padrões internacionais e compreendem as normas propriamente ditas, as Interpretações Técnicas e os Comunicados Técnicos. As normas de auditoria independente são aprovadas pelo CFC por meio de Resoluções, e classificadas em normas profissionais (NBC PA) e normas técnicas (NBC TA).

Enquanto as NBC PA estabelecem regras e procedimentos de conduta a serem observados como requisitos para o exercício profissional contábil, as NBC TA descrevem conceitos doutrinários, princípios e procedimentos a serem aplicados quando da realização dos trabalhos.

A Resolução CFC nº 1.328/11, de 18/03/11, que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, estabelece que as Normas Brasileiras de Contabilidade se estruturam conforme se segue:

Normas Profissionais:

I – Geral – NBC PG – aplicadas indistintamente a todos os profissionais de Contabilidade;

II – Do Auditor Independente – NBC PA – aplicadas, especificamente, aos contadores que atuam como auditores independentes;

III – Do Auditor Interno – NBC PI – aplicadas especificamente aos contadores que atuam como auditores internos;

IV – Do Perito – NBC PP – aplicadas especificamente aos contadores que atuam como peritos contábeis.

Normas Profissionais:

I – Geral – NBC PG – aplicadas indistintamente a todos os profissionais de Contabilidade;

II – do Auditor Independente – NBC PA – aplicadas, especificamente, aos contadores que atuam como auditores independentes;

III – do Auditor Interno – NBC PI – aplicadas especificamente aos contadores que atuam como auditores internos;

IV – do Perito – NBC PP – aplicadas especificamente aos contadores que atuam como peritos contábeis.

Normas Técnicas:

I – Geral – NBC TG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as normas internacionais emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB); e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;

II – do Setor Público – NBC TSP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC); e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;

III – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente, emitidas pelo IFAC;

IV – de Revisão de Informação Contábil Histórica – NBC TR – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Revisão convergentes com as Normas Internacionais de Revisão emitidas pela IFAC;

V – de Asseguração de Informação Não Histórica – NBC TO – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Asseguração convergentes com as Normas Internacionais de Asseguração emitidas pela IFAC;

VI - de Serviço Correlato – NBC TSC – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos Serviços Correlatos convergentes com as Normas Internacionais para Serviços Correlatos emitidas pela IFAC;

VII – de Auditoria Interna – NBC TI – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Auditoria Interna;

VIII – de Perícia – NBC TP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Perícia;

IX – de Auditoria Governamental – NBC TAG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria Governamental convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Governamental emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

A adoção dessas normas é obrigatória?

De acordo com a própria Resolução CFC nº 1.328/11, a inobservância às NBC constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas no Decreto-Lei nº 9.295/46, alterado pela Lei nº 12.249/10, e ao Código de Ética Profissional do Contador.

De forma simplificada, podemos dizer que as Normas Brasileiras de Contabilidade são classificadas em Normas Técnicas e Profissionais, e compreendem:

- Código de Ética Profissional do Contabilista;
- Normas de Contabilidade;
- Normas de Auditoria Independente e de Asseguração;
- Normas de Auditoria Interna; e
- Normas de Perícia.

Em 27 de novembro de 2009, o CFC publicou a Resolução nº. 1.203/09, que aprovou a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria –, revogando NBC T-11 e suas derivadas.

As demonstrações contábeis são baseadas em informações utilizadas pela Administração sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mutações na posição financeira da entidade.

Enquanto a Administração da entidade tem a responsabilidade primária pela preparação e apresentação dessas demonstrações contábeis, o Auditor tem a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a adequação dessas demonstrações contábeis à estrutura de Relatório Financeiro Aplicável.

2.2.2 Estrutura Conceitual das Normas

A Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TA – Estrutural Conceitual, trata dos trabalhos de asseguração executados por auditores independentes. Essa norma proporciona orientação e referência para auditores independentes e para outros envolvidos em trabalhos de asseguração, como aqueles que contratam um auditor independente.

> O "Trabalho de asseguração" significa um "trabalho no qual o auditor independente visa obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua conclusão, de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios que sejam aplicáveis".

Segundo esta Estrutura Conceitual, existem dois tipos de trabalhos de asseguração cuja execução é permitida ao auditor independente:

a) Trabalho de Asseguração Razoável: o objetivo do trabalho de asseguração razoável é reduzir o risco do trabalho de asseguração a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho como base para uma forma positiva de expressão da conclusão do auditor independente. Ex.: Auditoria.

b) Trabalho de Asseguração Limitada: é o de reduzir o risco de trabalho de asseguração a um nível que seja aceitável, considerando as circunstâncias do trabalho, mas em que o risco seja maior do que no trabalho de asseguração razoável, como base para uma forma negativa de expressão da conclusão do auditor independente. Ex.: Revisão.

Agora, devemos atentar, pois nem todos os trabalhos executados por auditores independentes são trabalhos de asseguração. O exemplo clássico de um trabalho que o auditor independente executa, mas que não é de asseguração, é a Consultoria.

Figura 1: Trabalho de Asseguração do Auditor Independente
Fonte: Extraído do site www.google.com Acesso em 30.03.2020

Além dessa distinção, a norma distingue o trabalho de atestação do trabalho direto, da seguinte forma. No trabalho de atestação, o profissional, que não seja o auditor independente, deve mensurar ou avaliar o objeto de acordo com os critérios aplicáveis. O referido profissional também deve apresentar, frequentemente, a informação resultante do objeto no relatório ou afirmação.

Em alguns casos, contudo, a informação do objeto pode ser apresentada pelo auditor independente no relatório de asseguração. A conclusão do auditor deve mencionar se a informação do objeto está livre de distorções relevantes. No trabalho direto, o auditor deve mensurar ou avaliar o objeto de acordo com os critérios aplicáveis. Adicionalmente, o auditor deve aplicar as habilidades e técnicas de asseguração para obter evidências apropriadas e suficientes sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios aplicáveis.

O auditor independente pode obter essa evidência simultaneamente com a mensuração ou avaliação do objeto, mas também pode obtê-la antes ou após tal mensuração ou avaliação. No trabalho direto, a conclusão do auditor independente deve mencionar se o resultado reportado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios, é redigido nos termos do objeto e dos critérios.

Em alguns trabalhos diretos, a conclusão do auditor independente é a informação do objeto ou é parte da informação do objeto.

Precondições para trabalho de asseguração

As seguintes precondições para trabalho de asseguração são relevantes para aceitação e continuidade:

(a) as funções e as responsabilidades das partes apropriadas (ou seja, parte responsável, mensurador ou avaliador e contratante, conforme apropriado) são adequadas às circunstâncias; e (b) o trabalho apresenta todas as seguintes características:

(i) o objeto é apropriado;

(ii) os critérios que o auditor independente espera que sejam aplicados na elaboração da informação do objeto são apropriados às circunstâncias do trabalho;

(iii) os critérios que o auditor independente espera que sejam aplicados na elaboração da informação do objeto estarão disponíveis aos usuários previstos;

(iv) o auditor independente espera ser capaz de obter a evidência necessária para fundamentar a sua conclusão;

(v) a conclusão do auditor independente, na forma apropriada tanto para o trabalho de asseguração razoável quanto para o trabalho de asseguração limitada, será incluída no relatório; e

(vi) um propósito racional incluindo, no caso de trabalho de asseguração limitada, que o auditor independente espera ser capaz de obter nível apropriado de segurança.

Os objetos de diferentes tipos de trabalhos de asseguração podem variar muito. Alguns objetos podem requerer conhecimentos e habilidades especializados além daqueles que o auditor independente normalmente possui. É importante, contudo, que o auditor esteja convencido de que a equipe que irá realizar o trabalho possua capacidade e competências apropriadas.

Quando um trabalho em potencial não pode ser aceito como trabalho de asseguração, a parte contratante pode ser capaz de identificar um trabalho diferente que irá atender às necessidades dos usuários previstos. Tendo sido aceito, não é apropriado alterar esse tipo de trabalho para um que não o seja nem para um trabalho de asseguração razoável para um de asseguração limitada, sem justificativa razoável.

Se tal alteração for feita (de forma justificada), as evidências que foram obtidas previamente não devem ser descartadas. A impossibilidade de obter evidências apropriadas e suficientes para formar uma conclusão de asseguração razoável não é motivo aceitável para se alterar o trabalho de asseguração razoável para um trabalho de asseguração limitada.

Elementos do trabalho de asseguração

Os seguintes elementos do trabalho de asseguração são discutidos na NBC TA:

(a) relação de três partes envolvendo o auditor independente, a parte responsável e os usuários previstos;

(b) objeto apropriado;

(c) critérios aplicáveis;

(d) evidências apropriadas e suficientes; e

(e) relatório de asseguração escrito no formato apropriado ao trabalho de asseguração razoável ou de asseguração limitada.

Relacionamento entre três partes

Os trabalhos de asseguração envolvem três partes distintas:

a) O auditor independente

b) A parte responsável

É a pessoa (ou as pessoas) que é responsável pelo objeto do trabalho.

Ex.: O auditor é contratado para opinar sobre as demonstrações contábeis. O responsável por sua elaboração é a empresa contratante (auditada). Dessa forma, a parte responsável é a empresa.

c) Os usuários previstos

São as pessoas ou o grupo de pessoas para quem o auditor independente submete seu relatório de asseguração. A parte responsável pode ser um dos usuários previstos, mas não pode ser o único.

A parte responsável e os usuários previstos podem ser de diferentes entidades ou da mesma entidade. Um exemplo dessa segunda situação, na estrutura de administração dualista, o Conselho de Administração pode procurar asseguração acerca da informação proporcionada pela Diretoria Executiva da entidade.

Objeto

O objeto e a informação sobre o objeto de trabalho de asseguração podem tomar várias formas, como:

- Desempenho ou condições financeiras (por exemplo, posição patrimonial e financeira histórica ou prospectiva, desempenho das operações e fluxos de caixa) para os quais a informação sobre o objeto pode ser o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação nas demonstrações contábeis;
- Desempenho ou condições não financeiras (por exemplo, desempenho da entidade) para os quais a informação sobre o objeto pode ser o principal indicador de eficiência e eficácia;
- Características físicas (por exemplo, capacidade de instalação) para os quais a informação sobre o objeto pode ser um documento de especificações;
- Sistemas e processos (por exemplo, o controle interno da entidade ou o sistema de tecnologia da informação) para os quais a informação sobre o objeto pode ser uma afirmação acerca da sua eficácia;

- comportamento (por exemplo, governança corporativa da entidade, conformidade com regulamentação, práticas de recursos humanos) para o qual a informação sobre o objeto pode ser uma declaração de conformidade ou uma declaração de eficácia.

Critérios

Critérios são os pontos de referência (benchmarks) usados para avaliar ou mensurar o objeto, incluindo, sempre que relevante, as referências para a apresentação e a divulgação. Os critérios podem ser formais. Exemplo: Na elaboração de demonstrações contábeis, os critérios podem ser as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Quando tratarem de controle interno, os critérios podem ser a estrutura conceitual estabelecida de controle interno, ou objetivos de controle individual especificamente planejados para o trabalho. Quando se relatar sobre conformidade, os critérios podem estar relacionados com lei, regulamento ou contrato.

Exemplos de critérios menos formais: código de conduta desenvolvido internamente (como o número de vezes que se espera que determinado comitê se reúna durante o ano) ou nível acordado de desempenho.

Relatório de Asseguração

Em trabalho de asseguração razoável, o auditor independente expressa a conclusão de forma positiva, por exemplo:

> "Em nossa opinião, os controles internos são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ".

Esta forma de expressão conduz à "asseguração razoável". Tendo executado procedimentos de obtenção de evidência de natureza, época e extensão que foram razoáveis, dadas as características do objeto e outras circunstâncias relevantes do trabalho descritas no relatório de asseguração, o auditor independente obteve evidência apropriada e suficiente para reduzir o risco do trabalho de asseguração a um nível aceitavelmente baixo. Essa é a forma de conclusão no Relatório de Auditoria Independente. Já em trabalho de asseguração limitada, o auditor independente expressa a conclusão de forma negativa, por exemplo:

> Com base em nosso trabalho, descrito neste relatório, não temos conhecimento de nenhum fato que nos leve a acreditar que os controles internos não são eficazes, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os critérios XYZ".

Essa forma de expressão conduz a um nível de "asseguração limitada" que é proporcional ao nível dos procedimentos de obtenção de evidência aplicados pelo auditor independente, dadas as características do objeto e outras circunstâncias do trabalho descritas no relatório de asseguração.

2.2.3 Normas Profissionais e Requisitos para Auditoria

As normas profissionais para os profissionais de auditoria parte do respeito aos princípios éticos. A ética é o conjunto de princípios morais que se devem observar no exercício de uma profissão. Ou seja, não estamos falando em conceitos técnicos, nem do cumprimento de leis e normas, mas de princípios morais. Dessa forma, determinada atitude profissional pode até cumprir todos os requisitos legais, mas não ser aceitável, do ponto de vista ético (moral).

Nesse ponto, cabe destacar que tanto faz o objetivo da realização de uma ação contrária à ética: não importa se em proveito pessoal ou da empresa (a chamada "boa intenção"). A ética deve ser seguida de forma inflexível, e deve permear todas as relações internas e externas. É uma postura essencial. Nem sempre a atitude do gestor é ilegal, mas pode ser pouco ética, o que vai prejudicar a imagem da Companhia frente ao Mercado.

A Resolução CFC nº 803/96 aprovou o Código de Ética Profissional do Contador – CEPC, que tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os Profissionais da Contabilidade, quando no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão e à classe.

De acordo com o referido Código, são deveres do Profissional da Contabilidade, e consequentemente do auditor independente, dentre outros:

- Exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais (ZELO, INTEGRIDADE E COMPETÊNCIA);
- Guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade (CONFIDENCIALIDADE);
- Inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso; (EFICIÊNCIA);
- Renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, a quem deverá notificar com trinta dias de antecedência, zelando, contudo, para que os interesse dos mesmos não sejam prejudicados, evitando declarações públicas sobre os motivos da renúncia; (CREDIBILIDADE);]
- Cumprir os Programas Obrigatórios de Educação Continuada estabelecidos pelo CFC; (QUALIDADE).

Segundo o Código de Ética, o Contador na função de perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá:

- Recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;
- Abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;
- Abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;
- Considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido à sua apreciação;
- Mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho;
- Abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;
- Assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios de Contabilidade e NBC editadas pelo CFC;
- Considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis, observando as restrições das NBC editadas pelo CFC;
- Atender à Fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho.

De acordo com Attie (2011), a função da auditoria deve ser exercida em caráter de entendimento e o trabalho executado deve merecer toda a credibilidade possível, não podendo existir qualquer sombra de dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor. A profissão de auditoria exige a obediência aos princípios éticos profissionais, que fundamentalmente se apoiam em independência, integridade, eficiência e confidencialidade.

Já a NBC TA 200 informa que os princípios fundamentais de ética profissional relevantes para o auditor quando da condução de auditoria de demonstrações contábeis estão implícitos no Código de Ética Profissional do Contabilista e na NBC PA 01, que trata do controle de qualidade.

Figura 2: Código de ética do IFAC
Fonte: Site Researchgate[1]

Integridade

De acordo com Attie (2011), o auditor deve ser íntegro em todos os seus compromissos, que envolvam:

- A empresa auditada quanto às suas exposições e opiniões, exercício de seu trabalho e os serviços e honorários profissionais;
- O público em geral e pessoas interessadas na opinião emitida pelo auditor independente, transmitindo validade e certificando a veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis ou de exposições quando não refletidas a realidade em tais demonstrações;
- A entidade de classe à qual pertença, sendo leal quanto à concorrência dos serviços junto a terceiros, não concessão de benefícios financeiros ou aviltando honorários, colocando em risco os objetivos do trabalho.

A integridade constitui o valor central da ética do auditor, obrigado a cumprir normas elevadas de conduta de honestidade e imparcialidade durante seu trabalho e em suas relações com o pessoal das entidades auditadas. A percepção da integridade dos auditores é que faz com que a confiança da sociedade seja preservada.

Pode ser medida em função do que é correto e justo, e exige que os auditores se ajustem tanto à forma quanto ao espírito das normas de auditoria e de ética. Exige também que os auditores se ajustem aos princípios de objetividade (ou imparcialidade) e independência,

1 Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Samuel_Castelo/publication/321758169/figure/fig1/AS:570887701098496@1513121642035/Figura-01-Codigo-de-etica-do-IFAC.png. Acesso em 30.03.2020

mantenham normas acertadas de conduta profissional, tomem decisões de acordo com o Interesse Público, e apliquem um critério de honestidade absoluta na realização de seu trabalho.

Eficiência

Em relação à ética profissional, a eficiência é considerada como o atributo segundo o qual o serviço de auditoria independente precisa ser estabelecido conforme padrões técnicos adequados.

O auditor deve inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso, visando principalmente a manutenção da credibilidade por parte dos usuários da informação produzida. Seus relatórios e pareceres devem atender aos objetivos da auditoria.

Independência

A Resolução CFC nº 1.311/10 aprovou a NBC PA 290, que trata da Independência, estabelecendo condições e procedimentos para cumprimento dos requisitos de independência profissional do auditor, denominadas de salvaguardas.

As salvaguardas são instrumentos utilizados pelo auditor, quando necessário, para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos: retirada do membro da equipe de auditoria que tem o interesse financeiro; revisão, por outro auditor, do trabalho do membro da equipe de auditoria; contratação de outra firma para avaliar os resultados do serviço que não é de asseguração etc.

Quando o auditor avalia que salvaguardas apropriadas não estão disponíveis ou não podem ser aplicadas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, o auditor deve eliminar a circunstância ou relacionamento que cria as ameaças, declinar ou descontinuar o trabalho de auditoria. O auditor deve usar julgamento profissional ao aplicar estes conceitos sobre a independência.

Em suma, independência é a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho.

Um aspecto interessante quanto à independência, que é tratado na norma, é que não basta ser independente, sendo necessário parecer ser independente, já que a independência compreende:

a) independência de pensamento - Postura que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional.

b) aparência de independência - evitar fatos e circunstâncias significativos a ponto de um terceiro bem informado, tendo conhecimento de todas as informações pertinentes, incluindo as salvaguardas aplicadas, concluir dentro do razoável que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da entidade de auditoria ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

Das diversas situações que podem caracterizar a perda de independência da entidade de auditoria em relação à entidade auditada, chamo sua atenção para duas, que são mais exploradas pelas bancas:

- Vínculos empregatícios ou similares por administradores, executivos ou empregados da entidade auditada, mantidos anteriormente com a entidade de auditoria. Nesse ponto, a NBC PA 290 estabelece que "a independência em relação ao cliente de auditoria é requerida durante o período de contratação e o período coberto pelas demonstrações contábeis. O período de contratação começa quando a equipe de auditoria começa a executar serviços de auditoria. O período de contratação termina quando o relatório de auditoria é emitido".

Membros da entidade de auditoria que, anteriormente, eram administradores, executivos ou empregados da entidade auditada. Nesse ponto, a NBC PA 290 estabelece que:

> "Durante o período coberto pelo relatório de auditoria, se um membro da equipe de auditoria desempenhou a função de conselheiro ou diretor do cliente de auditoria, ou foi empregado em cargo que exerce influência significativa sobre a elaboração dos registros contábeis do cliente ou das demonstrações contábeis sobre as quais a firma emitirá relatório de auditoria, a ameaça criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda poderia reduzir a ameaça a um nível aceitável".

A NBC PA 290 considera as seguintes categorias que podem gerar ameaça à independência:

Ameaça de interesse próprio

É a ameaça de que interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do auditor.

Ameaça de auto revisão

É a ameaça de que o auditor não avaliará apropriadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele nos quais o auditor confiará para formar um julgamento como parte da prestação do serviço atual.

Ameaça de defesa de interesse do cliente

É a ameaça de que o auditor promoverá ou defenderá a posição de seu cliente a ponto em que a sua objetividade fique comprometida.

Ameaça de familiaridade

É a ameaça de que, devido ao relacionamento longo ou próximo com o cliente, o auditor tornar-se-á solidário aos interesses dele ou aceitará seu trabalho sem muito questionamento.

Ameaça de intimidação

É a ameaça de que o auditor será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o auditor.

Quando são identificadas ameaças, exceto aquelas, claramente, insignificantes, devem ser definidas e aplicadas salvaguardas adequadas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Essa decisão deve ser documentada. A natureza das salvaguardas a aplicar varia conforme as circunstâncias.

Já o Código de Ética do Contabilista prescreve que, no desempenho de suas funções, é vedado ao Profissional da Contabilidade renunciar à liberdade profissional, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e correção de seu trabalho.

A NBC PA 01, que trata do Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes determina a necessidade de implementação e a manutenção de políticas e procedimentos de supervisão e controle interno de qualidade que forneçam segurança razoável do cumprimento das normas profissionais, regulatórias e legais, particularmente, nesse caso, quanto à necessária independência do auditor, exigindo uma declaração individual dos profissionais da entidade de auditoria da existência, ou não, das seguintes questões relacionadas a entidades auditadas:

- Interesses financeiros;
- Operações de créditos e garantias;
- Relacionamentos comerciais relevantes estreitos com a entidade auditada;
- Relacionamentos familiares e pessoais; e
- Membros da entidade de auditoria que já foram administradores, executivos ou empregados da entidade auditada.

Assim, podemos concluir que a independência do auditor está intimamente ligada não apenas à ética profissional, mas também à qualidade das auditorias realizadas.

Confidencialidade

Este item foi modificado em 25 de março de 2014, quando a NBC PG 100 revogou a NBC P1 – IT 02 e a NBC P 1.6, normas que tratavam do sigilo da profissão de auditor. Essa nova norma é geral, aplicada não apenas a contadores que exercem a função de auditor, e seus principais pontos são abordados a seguir.

O princípio do sigilo profissional impõe a todos os profissionais da contabilidade a obrigação de abster-se de:

(a) divulgar fora da firma ou da organização empregadora informações sigilosas obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais, sem estar prévia e especificamente autorizado pelo cliente, por escrito, a menos que haja um direito ou dever legal ou profissional de divulgação; e

(b) usar, para si ou para outrem, informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais para obtenção de vantagem pessoal.

O profissional da contabilidade deve manter sigilo das informações divulgadas por cliente potencial ou empregador; manter sigilo das informações dentro da firma ou organização empregadora; e tomar as providências adequadas para assegurar que o pessoal da sua equipe de trabalho, assim como as pessoas das quais são obtidas assessoria e assistência, também, respeite o dever de sigilo do profissional da contabilidade.

Segundo essa nova norma, a necessidade de cumprir o princípio do sigilo profissional permanece mesmo após o término das relações entre profissional da contabilidade e seu cliente ou empregador. Quando o profissional da contabilidade mudar de emprego ou obtiver novo cliente, ele pode usar sua experiência anterior. Contudo, ele não deve usar ou divulgar nenhuma informação confidencial obtida ou recebida em decorrência de relacionamento profissional ou comercial.

A seguir, são apresentadas circunstâncias nas quais os profissionais da contabilidade são ou podem ser solicitados a divulgar informações confidenciais ou nas quais essa divulgação pode ser apropriada:

(a) a divulgação é permitida por lei e autorizada pelo cliente ou empregador, por escrito;

(b) a divulgação é exigida por lei;

(c) há dever ou direito profissional de divulgação, se não proibido por lei.

O auditor independente, quando solicitado, por escrito e fundamentadamente, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), deve exibir as informações obtidas durante o seu trabalho, incluindo a fase de pré-contratação dos serviços, a documentação, os papéis de trabalho e os relatórios.

Ao decidir sobre a divulgação de informações sigilosas, os fatores pertinentes a serem considerados incluem:

(a) se os interesses de terceiros, incluindo partes cujos interesses podem ser afetados, podem ser prejudicados se o cliente ou empregador consentir com a divulgação das informações pelo profissional da contabilidade;

(b) se todas as informações relevantes são conhecidas e comprovadas, na medida praticável. Quando a situação envolver fatos não comprovados, informações incompletas ou conclusões não comprovadas, deve ser usado o julgamento profissional para avaliar o tipo de divulgação que deve ser feita, caso seja feita;

(c) o tipo de comunicação que é esperado e para quem deve ser dirigida; e

(d) se as partes para quem a comunicação é dirigida são as pessoas apropriadas para recebê-la.

Ceticismo profissional

O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis. O ceticismo profissional inclui estar alerta, por exemplo:

- Evidências de auditoria que contradigam outras evidências obtidas;
- Informações que coloquem em dúvida a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações a serem usadas como evidências de auditoria;
- Condições que possam indicar possível fraude;
- Circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos de auditoria além dos exigidos pelas NBC TAs.

A manutenção do ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria é necessária, por exemplo, para que o auditor reduza os riscos de:

- Ignorar circunstâncias não usuais;
- Generalização excessiva ao tirar conclusões das observações de auditoria;
- Uso inadequado de premissas ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os resultados destes.

Síntese da Unidade

O método utilizado em auditoria na execução das atividades pelos auditores consiste na elaboração da matriz de risco, incorporando fatores e processos empresariais e registrando os possíveis cruzamentos de perigos entre as áreas correlatas, determinando as possibilidades de ruptura nos processos e os possíveis impactos nas diversas áreas da organização.

As etapas da auditoria precedem da avaliação dos riscos envolvidos, com verificação de alterações relevantes que os riscos não previstos surgiram ao longo do processo, identificando as vinculações as áreas chave da empresa, por exemplo, financeira, compras, vendas, fiscal e tributária. Em síntese, os métodos da auditoria consistem em recomendar a criação ou aprimoramento de controles operacionais.

Atividade Complementar

Agora, vamos testar os conhecimentos obtidos na unidade, resolvendo 2 questões sobre os temas abordados?

1. Toda amostra é selecionada tendo como base uma determinada população. População é termo muito difundido na matemática e na estatística. Ela é a representação do universo dos dados a serem analisados; o que quer dizer que, se em seu trabalho, você analisa todos os dados de uma tabela, você, na verdade, estará trabalhando não em uma

amostra, mas em uma população. Nesse sentido, em relação à seleção da amostragem, o método que o auditor busca dados específicos dentro de uma população e muito comum em casos em que há indícios de fraudes advindas de denúncias, é definido como:

a) Seleção direcionada

b) Seleção aleatória

c) Seleção sistêmica

d) Seleção adversa

e) Seleção controversa

2. Trata-se de uma etapa inicial do trabalho em que os auditores avaliam o ambiente de controles e se as transações e processos estão ocorrendo conforme informado pelos auditados. Nessa etapa, pode-se averiguar também alguma alteração ocorrida desde a última auditoria, como processos extintos ou absorvidos pela área ao longo do tempo, por exemplo. Podemos afirmar corretamente que o conceito acima se trata de:

a) Goodwill

b) Walkthrough

c) Budget

d) Forecast

e) Break-even Point

Gabarito: 1.A 2.B

Fonte: Freepik

UNIDADE 3

Normas e Procedimentos de Auditoria

3.1 Controles Internos

3.1.1 Controle Interno: definição, importância

O controle interno representa, em uma organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Os dois primeiros objetivos representam controles contábeis e o último, controles administrativos.

São exemplos de controles contábeis:

- Sistemas de conferência, aprovação e autorização;
- Segregação de funções (pessoas que têm acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa);
- Controles físicos sobre ativos;
- Auditoria interna.

São exemplos de controles administrativos:

- Análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
- Controle de qualidade;

- Treinamento de pessoal;
- Estudos de tempos e movimentos;
- Análise das variações entre os valores orçados e os incorridos;
- Controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

O objetivo principal do auditor externo ou independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas. Logo, o auditor deve somente avaliar os controles relacionados com estas demonstrações, que são, no caso, os controles contábeis. Evidentemente, se algum controle administrativo tiver influência nos relatórios da contabilidade, o auditor deve considerar também a possibilidade de o avaliar.

Princípios fundamentais dos controles contábeis

A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de se está este sendo seguido pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias.

Responsabilidade

As atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização.

- As razões para se definirem as atribuições são:
- Assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados;
- Detectar erros e irregularidades;
- Apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.
- Apresentaremos a seguir alguns exemplos de tarefas internas de controle, para as quais precisam ser definidos os empregados responsáveis:
- Aprovação de aquisição de bens e serviços;
- Execução do processo de aquisição (cotação de preços, seleção do fornecedor e formalização da compra);
- Certificação do recebimento de bens ou prestação dos serviços;
- Habilitação do documento fiscal do fornecedor para pagamento (confronto da nota fiscal do fornecedor com contrato, ordem de compra etc.);
- Programação financeira do pagamento;
- Guarda de talonários de cheques em branco;
- Preenchimento dos cheques para pagamento;
- Assinatura de cheques;
- Pagamento ao fornecedor;

- Aprovação de venda;
- Preparo da nota fiscal de venda, fatura e duplicata;
- Controle de cobrança de vendas a prazo;
- Programação financeira do recebimento;
- Recebimento de numerário;
- Preparo do recibo de depósito;
- Depósito do numerário em banco;
- Controle dos registros de empregados;
- Determinação dos valores a pagar aos empregados;
- Pagamentos aos empregados;
- Controle físico sobre os ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques etc.);
- Registro contábil das operações da empresa.

Rotinas internas

A empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas. Essas rotinas compreendem:

- Formulários internos e externos, como, por exemplo:
- Requisição de aquisição de material ou serviços;
- Formulário de cotação de preços (para solicitar preços aos fornecedores);
- Mapa de licitação (para selecionar o fornecedor que ofereceu as melhores condições comerciais);
- Ordem de compra (para formalizar a compra junto ao fornecedor);
- Aviso de recebimento de material (evidência do recebimento de bens comprados);
- Mapa de controle de programação financeira;
- Fichas de lançamento contábil;
- Boletim de fundo fixo (para fins de prestação de contas dos valores pagos através do caixa);
- Carta de comunicação com os bancos;
- Formulário de devolução de material;
- Pedido de vendas;
- Adiantamento para viagem;
- Relatório de prestação de contas de adiantamento para viagem;

- Instruções para o preenchimento e destinações dos formulários internos e externos;
- Evidências das execuções dos procedimentos internos de controle (assinaturas, carimbos etc.);
- Procedimentos internos dos diversos setores da empresa, como, por exemplo:
- Compras no país e no exterior;
- Contas a pagar;
- Programação financeira;
- Caixa;
- Controle de faturamento;
- Créditos e cobrança;
- Vendas;
- Fiscal;
- Almoxarifado;
- Controladoria.

Acesso aos ativos

A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses. O acesso aos ativos da empresa representa:

- Manuseio de numerário recebido antes de ser depositado em conta-corrente bancária;
- Emissão de cheque sozinho (única assinatura);
- Manuseio de cheques assinados;
- Manuseio de envelopes de dinheiro de salários;
- Custódia de ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques, imobilizado etc.).

São exemplos de controles físicos sobre ativos:

- Local fechado para o caixa;
- Guarda de títulos em cofre;
- A fábrica deve ser totalmente cercada, e na saída, os funcionários ou terceiros com embrulhos e carros devem ser revistados (poderiam estar levando indevidamente bens da empresa).

Cabe destacar que o acesso aos ativos pode ser de forma direta (fisicamente) ou de forma indireta, por meio da preparação de documentos que autorizam sua movimentação.

Segregação de funções

A segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno.

Os registros contábeis compreendem o livro razão e os registros inicial, intermediário e final. O acesso a esses registros representa as pessoas que os preparam ou manuseiam informações que servem de base para sua elaboração, em circunstâncias que lhes permitem modificar os dados desses registros. Por exemplo, caso o funcionário tivesse acesso aos ativos e registros contábeis, ele poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa, o que levaria a ocultar permanentemente essa transação.

Confronto dos ativos com os registros

A empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. O objetivo desse procedimento é detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos.

São exemplos desse confronto:

- Contagem de caixa e comparação com o saldo da razão geral;
- Contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos do razão geral;
- Conciliações bancárias (reconciliação, em determinada data-base, do saldo da conta-corrente bancária segundo o razão da contabilidade, com o saldo pelo extrato enviado pelo banco);
- Inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado, confronto com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta do razão geral.

Se a empresa não adota o procedimento de comparar os ativos com os registros contábeis, fica em aberto a possibilidade de o funcionário custodiante apoderar-se indevidamente do ativo sem que esse fato seja descoberto por muito tempo.

Cumpre ressaltar que esse procedimento de controle deve ser efetuado por funcionários que não têm acesso aos ativos. Esse fato é evidente, já que o funcionário custodiante poderia desviar o bem e informar à administração da empresa que os ativos existentes concordam com os registros contábeis.

Amarrações do sistema

O sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência. Esse fato exige uma série de providências, tais como:

- Conferência independente do registro das transações contábeis, como, por exemplo:

- Transporte dos valores dos documentos para os registros iniciais;
- Transporte dos valores dos registros iniciais para os registros intermediários;
- Transporte dos valores dos registros intermediários para os registros finais;
- Transporte dos valores dos registros finais para o razão geral;
- Somas do razão geral e dos registros iniciais, intermediários e finais;
- Conferência independente dos cálculos, como, por exemplo:
- Cálculos da valorização das quantidades de estoques transferidas ou baixadas (matéria-prima transferida para produtos em processo, produtos em processo transferidos para produtos acabados e produtos acabados baixados para custo dos produtos vendidos);
- Cálculos das depreciações;
- Cálculos das provisões (imposto de renda, férias, 13º salário etc.);
- Cálculos de atualização de dívidas em moeda estrangeira;
- Cálculos de elaboração das notas fiscais de vendas;
- Conferência da classificação contábil de todos os registros finais (ficha de lançamento ou voucher) por um contador experiente;
- Estabelecimento de controles sequenciais sobre as compras e vendas, de forma a assegurar que essas transações sejam contabilizadas na época devida. Deve ser centralizado o recebimento e aposta uma numeração sequencial nas notas fiscais de aquisição dos fornecedores. A contabilidade deve exercer um controle sobre a numeração sequencial das notas fiscais de compras e vendas, observando se elas estão sendo contabilizadas dentro do regime de competência;
- As rotinas internas de controle devem ser determinadas de modo que uma área controle a outra. Por exemplo, em um sistema de compras e pagamentos, a empresa teria as seguintes áreas e rotinas envolvidas:
- Setor requisitante: informa ao setor de compras, por meio de um formulário de requisição, que necessita de determinado bem;
- Setor de compras: verifica se a requisição do setor requisitante foi devidamente aprovada segundo os limites de competência estabelecidos nas normas internas da empresa, seleciona os possíveis fornecedores com base em seu cadastro, faz cotação de preços junto a estes, seleciona o fornecedor que ofereceu as melhores condições comerciais e efetua a compra;
- Setor de recepção: recebe os bens e a nota fiscal do fornecedor e dá o "certifico", indicando as quantidades recebidas e que os bens estão em bom estado;
- Setor de contabilidade: recebe a nota fiscal do setor de recepção, faz o lançamento contábil (débito em estoque e crédito em fornecedores) e o envia para processamento no setor de computador;

- Setor de computador: processa o lançamento contábil e remete os relatórios contábeis para o setor de contabilidade;
- Setor de contas a pagar: recebe do setor de contabilidade a nota fiscal, verifica se foi devidamente certificada pelo setor de recepção, confronta-a com o instrumento formalizador da compra (ordem de compra ou contrato), enviado diretamente pelo setor de compras, e habilita-a para pagamento;
- Setor financeiro: recebe do setor de contas a pagar a nota fiscal, verifica se foi devidamente habilitada por esse setor e processa o pagamento;
- Setor de contabilidade: recebe o processo de pagamento do setor financeiro, verifica se todos documentos estão em ordem, faz o lançamento contábil (débito em fornecedores e crédito em bancos) e envia para processamento no setor de computador.

Agora, vamos analisar a possibilidade de algum dos setores supramencionados colocar um documento falso no sistema, no sentido de se beneficiar a posteriori do produto do pagamento:

- Setor requisitante: é impossível incluir em qualquer fase do sistema um documento falso, já que esse setor não tem acesso à nota fiscal do fornecedor no processo normal de compra e pagamento;
- Setor de compras: a mesma situação do setor requisitante;
- Setor de recepção: o setor de contas a pagar detectaria, devido ao fato de que existiria uma nota fiscal sem que o setor de compras tivesse enviado o instrumento formalizador da aquisição;
- Setor de contabilidade: o mesmo caso do setor de recepção;
- Setor de computador: a mesma situação do setor requisitante;
- Setor de contas a pagar: o documento falso poderia até ser pago; entretanto, o setor de contabilidade descobriria essa irregularidade por ocasião da análise da conta de fornecedores, já que não existiria o crédito (registrado pela contabilidade quando do recebimento do bem) para eliminar o débito pelo pagamento;
- Setor financeiro: a mesma situação do setor de contas a pagar.

Auditoria interna

Não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias. Os objetivos da auditoria interna são exatamente esses, ou seja:

- Verificar se as normas internas estão sendo seguidas;
- Avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes.

Custos do controle × benefícios

O custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter. Isso quer dizer que os controles mais sofisticados (normalmente mais onerosos) devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes.

Valor	Procedimentos
Até 1 salário-mínimo	Não necesita de licitação
De 2 a 10 salários-mínimos	Licitação por telefone com no mínimo dois fornecedores.
Acima de 11 salários-mínimos	Licitação por meio de formulário próprio com no mínimo três fornecedores.

Figura 3: Exemplo de procedimentos para a área de compras de uma empresa.

Fonte: Almeida (2019).

3.1.2 Limitações do Controle Interno

As limitações do controle interno são principalmente com relação a:

- Conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa;
- Os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas internas;
- Funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

Devido aos pontos relatados, mesmo no caso de a empresa ter um excelente sistema de controle interno, o auditor externo deve executar procedimentos mínimos de auditoria.

Desfalques temporários e permanentes

Para um funcionário praticar um desfalque, ele tem de ter acesso aos ativos da empresa. Os desfalques podem ser temporários ou permanentes. O desfalque temporário ocorre quando um funcionário se apossa de um bem da empresa e não altera os registros da contabilidade (transferindo o ativo roubado para despesas).

São exemplos de desfalques temporários:

- O funcionário apodera-se do dinheiro recebido de clientes, proveniente de vendas a prazo, antes do registro contábil do recebimento. Como consequência, fica em aberto na conta de duplicatas a receber um valor já pago pelo cliente. Esse fato seria descoberto pelo confronto das duplicatas ainda não recebidas com a conta de duplicatas a receber da contabilidade, pela confirmação de saldo junto aos clientes ou pelo questionamento ao cliente do motivo da duplicata ainda não ter sido paga;
- O funcionário assenhoreia-se do dinheiro recebido de clientes, após o registro contábil do recebimento. Consequentemente, foi dado um débito à conta de bancos no livro razão geral; entretanto, o dinheiro não foi efetivamente depositado. Esse desfalque seria descoberto por meio da reconciliação bancária;

- O funcionário apoderou-se de um ativo da empresa (dinheiro de caixa, cautelas de títulos, estoques, imobilizado etc.). Como resultado, o ativo continua registrado no livro razão geral; no entanto, o bem não existe mais fisicamente na empresa. Esse desfalque seria descoberto pelo confronto dos ativos existentes fisicamente com os registros contábeis.

O desfalque 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. Para que suceda esse tipo de desfalque, é necessário que o funcionário tenha acesso aos ativos e aos registros contábeis. O funcionário poderia utilizar os seguintes artifícios para modificar os registros contábeis:

- Debitar despesa ou receita e creditar a conta do ativo correspondente;
- Subavaliar os débitos ou superavaliar os créditos na conta do ativo correspondente e subavaliar os créditos em conta de receita ou superavaliar os débitos em conta de despesa ou provisão:
- Diante erros de somas ou transporte de valores desde o documento-suporte da transação até o razão geral;
- Diante erros de somas na apuração do saldo das contas do razão geral.

A seguir, apresentaremos exemplos de desfalques permanentes:

- O funcionário é responsável pelos recebimentos de clientes e pelo preparo dos registros contábeis de vendas e recebimentos: ele desvia um recebimento de vendas a prazo e baixa a duplicata correspondente contra vendas (débito na conta de vendas e crédito na conta de duplicatas a receber);
- O funcionário é responsável pelas matérias-primas e pela elaboração de lançamentos contábeis: ele rouba uma matéria-prima e baixa o bem correspondente para despesa (débito na conta de despesas diversas e crédito na conta de matéria-prima);
- O funcionário é responsável pelos recebimentos de vendas a prazo e pelo registro contábil das vendas: ele desvia recebimentos de R$ 1.000 e registra as vendas do mês (débito em duplicatas a receber e crédito em vendas) deduzidas desse valor (erros de soma ou de transporte de valores);
- O funcionário é responsável pelos recebimentos e pela baixa das duplicatas incobráveis: ele desvia recebimentos de R$ 5.000 e registra as duplicatas incobráveis baixadas (débito na provisão para devedores duvidosos e crédito na conta de duplicatas a receber) acrescidas desse valor (erros de soma ou de transporte de valores);
- O funcionário manuseia recebimentos de vendas à vista para fins de depósito bancário, após o registro contábil inicial, e é responsável pela escrituração do razão geral: ele desvia recebimentos de R$ 10.000, reduz o saldo da conta de bancos (de forma a concordar com o saldo real na conta-corrente bancária) e o saldo de uma conta de

receita ou aumenta o saldo de uma conta de despesa. Cabe destacar que essa alteração nos registros contábeis é feita mediante apuração errônea dos saldos das contas do razão geral (débito – crédito = saldo).

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.

Normalmente, as empresas de auditoria preparam questionários-padrões de controle interno para serem preenchidos pelos auditores. Esses questionários funcionam como um guia, no sentido de evitar que o auditor omita a avaliação de uma parte importante das operações da empresa e, também, servem para padronizar a forma de descrição do sistema.

Testes de observância do sistema de controle interno

Os testes de observância consistem em o auditor se certificar de que o sistema de controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado. Acontece com frequência que uma empresa tem um excelente sistema de controle interno descrito em seu manual de procedimentos; entretanto, na prática, a situação é totalmente diferente. Caso o sistema em uso seja diferente do descrito nos manuais internos, o auditor deve alterar as informações sobre o sistema, anteriormente levantadas, de forma a ajustá-las à situação real existente. Isso quer dizer que o auditor deve avaliar o sistema que efetivamente está sendo praticado no controle dos ativos da empresa e na produção de dados contábeis confiáveis. O auditor normalmente cumpre esse procedimento mediante a observação da execução dos trabalhos pelos funcionários e da inspeção de documentos e registros contábeis.

Avaliação do sistema de controle interno e determinação dos procedimentos de auditoria

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 natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;

- Emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

A seguir, apresentaremos um exemplo da avaliação do sistema de controle interno relacionado com vendas:

O primeiro passo, para evitar um tipo de erro que poderia ocorrer, seria as vendas serem contabilizadas fora da época devida. O segundo passo seria verificar se existem controles que assegurem que todas as vendas sejam imediatamente registradas na contabilidade, como por exemplo:

- Emissão de nota fiscal por ocasião da venda de mercadoria e envio de cópia desta para a contabilidade;

- Funcionário na contabilidade controlando a sequência numérica das notas fiscais e verificando se todas foram devidamente contabilizadas;

- Guardas no portão da fábrica observando se existe nota fiscal para toda mercadoria que sai;

Caso não existam controles que eliminem a possibilidade de erro mencionada, o auditor deve estudar com mais detalhe a situação. Se nessa análise ficar evidenciado que a contabilidade não registra a venda no período de sua competência em função de atraso no envio de notas fiscais por parte do setor emitente destas, o auditor deve efetuar o seguinte procedimento de auditoria:

- Obter na data do balanço o número da última nota fiscal emitida junto ao setor emissor e verificar se essa nota e as de numeração anterior foram registradas nas demonstrações financeiras sob exame;

Posteriormente, o auditor deve fazer sugestões à administração da empresa, por meio de seu relatório-comentário, no sentido de sanar essa falha de controle interno.

Questionário de controle interno

A seguir, apresentaremos um modelo resumido de questionário de controle interno abrangendo algumas das principais operações da empresa.

Geral

- As atribuições e responsabilidades dos funcionários, seções, divisões, departamentos, gerência e/ou filiais estão claramente definidas nos manuais internos de organização?

- Os procedimentos sobre as principais atividades da empresa (vendas, recebimentos, compras, pagamentos, salários, registros contábeis etc.) estão também definidos nos manuais internos da organização?

- A empresa utiliza um manual de contabilidade (estrutura das contas, quando cada conta deve ser debitada e creditada, modelos padronizados das demonstrações contábeis e relatórios gerenciais internos e as práticas contábeis utilizadas) a fim de permitir o registro ordenado e consistente de suas transações?
- A empresa usa um sistema orçamentário (receitas, despesas, compras de matérias-primas e bens do imobilizado etc.)?
- Os valores incorridos são comparados com os orçados, sendo analisadas as variações anormais e/ou significativas?
- As transações e os controles estão sujeitos a uma verificação periódica por parte de um setor de auditoria interna?

Vendas

- É feito um estudo para concessão do crédito ao cliente antes de ser processada a venda a prazo (a fim de minimizar as perdas de contas a receber com clientes duvidosos)?
- As informações nas notas fiscais (quantidades, preços, cálculos, impostos, nome e endereço do cliente etc.) são conferidas de forma a reduzir a possibilidade de ocorrência de erros?
- Existem controles que assegurem que todas as vendas sejam imediatamente contabilizadas? Considere:
- As notas fiscais são numeradas sequencialmente?
- As notas fiscais são emitidas por ocasião da venda?
- Os guardas no portão da fábrica impedem que saiam mercadorias sem as correspondentes notas fiscais?
- Uma cópia das notas fiscais é enviada para a contabilidade?
- A contabilidade confere a sequência numérica das notas fiscais, verificando se todas foram recebidas e devidamente contabilizadas?
- Os custos das vendas são registrados de forma a não permitir que uma venda seja contabilizada sem seu custo correspondente? Considere:
- Os custos das vendas são contabilizados concomitantemente ao lançamento de vendas (apuração dos custos das vendas com base nas quantidades de produtos vendidos mencionadas nas notas fiscais de vendas)?
- O lucro bruto por produto é analisado em base mensal?

Recebimentos

Os controles atuais asseguram que sejam tomadas providências para as contas a receber em atraso (análise das contas em base mensal por idade de vencimento)?

Os controles existentes garantem que os recebimentos de vendas a prazo sejam imediatamente depositados na conta-corrente bancária da empresa? Considere:

- É limitado o acesso dos funcionários aos recebimentos?

São segregadas as funções de manuseio de recebimentos e registros contábeis?

- Os recebimentos são controlados independentemente por outras pessoas que não os manuseiam (custódia independente das duplicatas; conferência da sequência numérica de recibos pré-numerados e checagem de seus valores com os numerários efetivamente depositados; abertura de envelopes de valores recebidos pelo correio por duas pessoas etc.);

- Os cheques recebidos são imediatamente cruzados para depósito?

- Todos os recebimentos em espécie são logo depositados em conta-corrente bancária, ou seja, não são utilizados para efetuar pagamentos?

Existem controles adequados sobre as vendas à vista? São utilizadas caixas registradoras observáveis pelos clientes ou recibos pré-numerados?

- Funcionário, independente daquele que manuseia os recebimentos, verifica se o valor total da fita da caixa registradora ou do somatório dos recibos (deve conferir a sequência numérica) concorda com os valores efetivamente depositados na conta-corrente bancária da empresa?

- Os controles atuais garantem que os recebimentos sejam contabilizados na época devida?

- Os recibos pré-numerados ou fitas de caixas registradoras são enviados para a contabilidade?

- A contabilidade controla as fitas e a sequência numérica dos recibos e checa com os recibos de depósitos bancários?

- A contabilidade elabora conciliações bancárias em base mensal (poderia detectar um recebimento não depositado – recibo de depósito falso – e até mesmo omissão ou erro de contabilização)?

Compras

O sistema de controles assegura que sejam formalizadas apenas as compras previamente aprovadas e nas melhores condições de mercado? Considere:

- Os setores internos da empresa emitem requisição de bens ou serviços pré-numerada, devidamente aprovada, e a remete para o setor de compras?

- O setor de compras confere a sequência numérica das requisições e a aprovação?

- O setor de compras tem um cadastro de fornecedores atualizado por natureza de bem ou serviço?

- É feita cotação de preços junto aos fornecedores, a fim de obter as melhores condições comerciais?

- A formalização da compra é realizada por escrito (ordem de compra, contrato etc.)?

- Os controles internos garantem que os bens que passam a ser de propriedade da empresa ou os serviços a ela prestados sejam as obrigações resultantes dessas transações imediatamente contabilizadas?
- Existe centralização no recebimento das notas fiscais dos fornecedores?
- No momento da chegada do bem à empresa ou da prestação de serviços, é dada nas notas fiscais uma sequência numérica pelo setor centralizador de seu recebimento (emitindo um documento interno de recebimento pré-numerado ou aplicando sobre a nota fiscal um carimbo datador-numerador)?
- O funcionário da contabilidade, que emite o voucher de lançamento contábil, confere a sequência numérica dada nas notas fiscais?

Pagamentos

- Existe segurança de que somente as compras efetivamente recebidas e de acordo com seus instrumentos formalizadores são liberadas para pagamento? Considere:
- É dada evidência no verso da nota fiscal de que o bem foi recebido ou de que o serviço foi prestado?
- Existe um setor de contas a pagar, cujo objetivo é habilitar notas fiscais para pagamento?
- Esse setor, antes de liberar a nota fiscal para pagamento, confere o documento fiscal (incluindo somas, multiplicações etc.) com ordem de compra ou contrato e inspeciona evidência do recebimento dos bens ou da prestação dos serviços?

Os controles internos asseguram que os documentos sejam pagos na época devida? Considere:

- Os vouchers de lançamento contábil são emitidos em sequência numérica?
- A área financeira controla a sequência numérica dos vouchers?
- Avaliar se existem controles adequados na guarda, preparo e assinatura de cheques;
- Os talonários de cheques são mantidos em lugar seguro (cofre, por exemplo)?
- Os talonários de cheques são acessíveis apenas às pessoas que os utilizam no curso normal de suas funções?
- Os cheques são emitidos somente para os documentos habilitados para pagamento pelo setor de contas a pagar?
- Todos os cheques são nominativos?
- Os cheques são assinados por dois funcionários categorizados?
- Os documentos comprobatórios dos pagamentos (ordem de compra, nota fiscal, fatura, evidência do recebimento do bem ou da prestação do serviço etc.) acompanham os cheques quando de sua assinatura?

- Ambos os signatários examinam a documentação comprobatória dos pagamentos antes de assinarem os cheques?
- Os signatários cancelam todos os documentos comprobatórios (rubricando-os, por exemplo) quando da assinatura do cheque, a fim de evitar sua reapresentação?
- Verificar se os controles internos asseguram que os pagamentos sejam contabilizados em seu período de competência.
- Todo o processo de pagamento é enviado para a contabilidade?
- A contabilidade exerce controle sobre a sequência numérica dos cheques?

Folha de pagamento

- Analisar se as funções relativas à folha de pagamento estão claramente definidas e segregadas;
- Recrutamento e seleção (recrutar e selecionar pessoas adequadas para o desempenho das funções exigidas pela empresa);
- Cargos e salários (determinar os cargos e salários dos novos funcionários dentro da estrutura organizacional e política da empresa, calcular os novos salários dos funcionários antigos, manter atualizado o manual interno de cargos e salários etc.);
- Registros internos (manter atualizados e de acordo com as normas internas e legislação trabalhista os registros de empregados);
- Folha de pagamento (preparo dos relatórios necessários para determinar os valores a serem pagos aos funcionários, tais como folha de pagamento, carta de crédito bancária etc.).
- Existem controles que assegurem a não superavaliação dos salários pagos? Considere:
- As alterações da folha de pagamento (admissões, demissões, horas extras, aumentos salariais etc.) são previamente aprovadas?
- Os empregados marcam cartão de ponto (evidência de que estão trabalhando na empresa)?
- As folhas de pagamento são preparadas com base nas informações dos registros de empregados?
- As informações e os cálculos das folhas de pagamentos e outros relatórios que determinam as quantias a pagar aos funcionários são conferidos?
- Um funcionário, independente da área de salários, reconcilia o total da folha de pagamento do mês com o do mês anterior e analisa as diferenças, com o objetivo de comprovar se todas as alterações da folha de pagamento são autênticas e foram devidamente aprovadas (a falta desse procedimento permitiria que os funcionários envolvidos na área de salários colocassem funcionários fictícios, aumentassem seus salários ou até mesmo incluíssem seus nomes em duplicidade na folha de pagamentos)?

Os controles internos garantem que as folhas de pagamentos sejam contabilizadas em seu período de competência? Considere:

- Um resumo da folha é enviado para a contabilidade?
- Mensalmente as contas do razão geral de salários, descontos e encargos sociais a pagar são analisadas, sendo qualquer diferença, entre o valor provisionado e o efetivamente pago, imediatamente investigada?

Outros assuntos

- Outros assuntos poderiam ser incluídos em um questionário de controle interno. Como exemplo, citamos os seguintes:
- Controles físicos sobre os ativos;
- Segregação das funções de registro contábil e acesso aos ativos;
- Segurança na elaboração dos registros contábeis;
- Sistema de conferência de cálculos e conceitos na avaliação de ativos e passivos;
- Confronto de ativos e registros contábeis;
- Controles sobre os registros contábeis processados pelo computador. Nesse caso, o auditor independente poderia utilizar o trabalho de um especialista em computador, para avaliar o ambiente e os controles internos do computador, relacionados com entrada de dados, processamento dos dados e saída dos dados.

3.1.3 Princípios e Meios de Controles Internos

Os princípios e meios dos controles internos definem os mecanismos de avaliação nas organizações. São eles:

Definição de responsabilidade e autoridade:

As atribuições dos funcionários, setores e departamentos internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização.

Há duas atividades de controles relacionadas à atribuição de responsabilidades: alçadas e autorizações.

Limites de alçadas são os valores considerados como possíveis para a decisão de determinado nível hierárquico dentro da organização. Ou seja, é até quanto o funcionário pode decidir.

Vamos a um exemplo corriqueiro. Se você for a uma loja de eletrodomésticos para comprar uma geladeira, vai conversar com um vendedor sobre aquela que te interessar e vai pedir a ele um desconto, que provavelmente será concedido. Entretanto, esse desconto só vai até o limite de alçada desse vendedor, por exemplo, 5% à vista.

Caso você queira pechinchar um pouco mais, não adianta forçar a barra com o vendedor; o ideal é pedir para falar com o gerente da loja, que deverá ter um limite de alçada maior, como por exemplo, 10% do valor da geladeira.

Resumindo, se você comprou uma geladeira recentemente e não pediu um desconto ao gerente, você provavelmente pagou mais caro do que poderia ter pagado se tivesse saído do limite de alçada do vendedor. Acontece.

Já as autorizações são as competências para que cada funcionário possa realizar determinada ação. Sem mistério.

Segregação de funções:

Também chamada de Princípio de Oposição de Interesse, consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter funções incompatíveis, que gerem conflito de interesses. Por exemplo, não é recomendável que o mesmo funcionário tenha acesso aos ativos e aos registros contábeis.

Outros exemplos de transações que devem ser segregadas:

- Contratação e pagamento
- Custódia e inventário
- Normatização e fiscalização

Relação Custo x Benefício do controle:

O custo do controle interno não deve exceder aos benefícios por ele gerados. Dessa forma, devem ser estabelecidos controles mais sofisticados para transações de valores relevantes e controles mais simples para transações de menor materialidade e importância.

Por exemplo, não valeria a pena, em relação a esse princípio, empregar R$10.000,00 em recursos da empresa para a aplicação de procedimentos de auditoria que tivessem por objetivo avaliar a regularidade de uma compra no montante de R$2.000,00.

Definição de rotinas internas:

A empresa deve definir seus procedimentos, processos e rotinas internas, referencialmente no manual da organização. Essa normatização visa estabelecer, de maneira formal, as regras internas necessárias ao bom funcionamento da empresa.

Exemplos:

- Formulários internos e externos
- Procedimentos internos dos diversos setores da empresa

Limitação do acesso aos ativos:

A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre estes. Ressalta-se que essa limitação não se restringe apenas a ativos tangíveis, mas também aos intangíveis, como, por exemplo, informações e dados confidenciais da organização.

Exemplos de controles físicos:

- Utilização de cofres para guarda de numerários
- Revista de funcionários ao deixar o local de trabalho
- Utilização de senhas para acessar pastas e sistemas corporativos

Comprovações e provas independentes

Trata-se da previsão da existência de processos de comprovações rotineiras e da obtenção independente de informações de controle, a fim de confirmar os procedimentos referentes a determinada atividade.

Os diversos registros preparados por um órgão para informar aos usuários sobre o resultado de suas atividades, somente serão meios de controle eficazes se produzidos por um sistema adequado.

Por sistema adequado podemos considerar aquele que permite assegurar a fidedignidade das informações, por meio de registros produzidos por fontes independentes que podem ser comparados com outras fontes.

Caso sejam identificadas divergências, podemos suspeitar da ocorrência de falhas nos registros de transações.

Objetivos

Uma das normas de auditoria geralmente aceitas estabelece que o auditor deve colher elementos comprobatórios suficientes a fim de apoiar seu parecer sobre as demonstrações financeiras (balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração do resultado abrangente, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração do valor adicionado e notas explicativas) examinadas.

Com a finalidade de atender a essa norma, os auditores elaboram papéis de trabalho, que representam o registro de todas as evidências (por meio da observação, inspeção, indagação, investigação etc.) obtidas ao longo da execução do serviço de auditoria. Cabe informar que os papéis de trabalho podem ser elaborados manualmente ou via computador.

3.2 Papéis de Trabalho

3.2.1 Objetivos e Tipos de Papéis de Trabalho

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

- Atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- Acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;

- Auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho;
- Facilitar a revisão por parte do auditor responsável, para que ele se assegure de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- Servir como base para avaliação dos auditores;
- Ajudar no trabalho da próxima auditoria (um conjunto de papéis de trabalho bem preparados serve de guia na auditoria do outro exercício social, concorrendo para que ela seja conduzida de forma mais eficiente);
- Representar na Justiça (no caso de ser movida uma ação contra o auditor ou a firma de auditoria) as evidências do trabalho executado.

Cumpre destacar que os papéis de trabalho em última análise espelham as características dos auditores que os elaboraram, ou seja:

- Graus de conhecimentos de contabilidade, auditoria e impostos;
- Bom-senso;
- Imaginação;
- Capacidade de nitidez, clareza e organização;
- Hábito de limpeza;
- Boa redação.

Portanto, o auditor deve tomar o máximo de cuidado por ocasião da elaboração de seus papéis de trabalho.

Tipos de papéis de trabalho

São os seguintes os tipos de papéis de trabalho utilizados pelo auditor:

Programa de auditoria

Normalmente, as firmas de auditoria preparam programas-padrões, a serem preenchidos pelos auditores, para todas as áreas das demonstrações financeiras e também para outros assuntos relacionados com o exame auditorial (planejamento, supervisão, riscos em auditoria, avaliação do controle interno etc.).

Observe que o programa de auditoria é dividido basicamente em três partes:

- Listagem dos procedimentos de auditoria;
- Espaço para o auditor assinar ou rubricar, a fim de evidenciar que o serviço foi feito e quem o fez;
- Espaço para comentários, observações, referências etc.

Os principais objetivos dos programas de auditoria são:

- Estabelecer por escrito a política da firma de auditoria;
- Padronizar os procedimentos de auditoria dos profissionais de uma mesma organização;

- Evitar que sejam omitidos procedimentos importantes de auditoria;
- Melhorar a qualidade dos serviços de auditoria.

Tendo em vista que o grau de complexidade da auditoria varia de empresa para empresa, pode ocorrer que determinados procedimentos relatados no programa de auditoria não sejam aplicáveis, como também pode ocorrer que o auditor tenha de adicionar outros procedimentos de auditoria, em função de circunstâncias peculiares de determinada companhia.

Papéis elaborados pelo auditor

Representam os papéis de trabalho que o auditor prepara à medida que vai analisando as diversas contas do razão geral da contabilidade, com o objetivo de ter um registro de serviço executado. Os auditores utilizam folhas quadriculadas de 6, 12 e 16 colunas, onde os papéis de trabalho são preparados manualmente. Também são utilizadas folhas de blocos para redigir explicações mais longas ou memorandos.

Outros papéis de trabalho

Os outros papéis de trabalho compreendem:

- Cartas de confirmação de terceiros:
  - Contas-correntes bancárias;
  - Aplicações financeiras;
  - Contas a receber;
  - Estoques, investimentos e imobilizados em poder de terceiros;
  - Seguros;
  - Fornecedores a pagar;
  - Empréstimos a pagar;
  - Advogados;
- Cópias de documentos importantes:
  - Estatuto social;
  - Contratos;
  - Manuais de procedimentos internos;
  - Atas de reuniões de acionistas, conselho de administração, diretoria e conselho fiscal;
  - Carta de representação da administração.

Natureza dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho podem ser de natureza corrente ou permanente. Os correntes são utilizados em apenas um exercício social, já os permanentes são utilizados em mais de um exercício social.

São exemplos de papéis de trabalho correntes:

- Caixa e bancos;
- Contas a receber;
- Estoques;
- Aplicações financeiras;
- Investimentos;
- Imobilizado;
- Intangível;
- Contas a pagar;
- Imposto de Renda;
- Provisões;
- Patrimônio líquido;
- Receitas e despesas;
- Revisão analítica;
- Demonstrações financeiras;
- Questionário de controle interno.

São exemplos de papéis de trabalho permanentes:

- Estatuto social ou contrato social;
- Cópias de contratos bancários de financiamentos a longo prazo;
- Cópias de contratos de assistência técnica;
- Cartões de assinaturas e rubricas das pessoas responsáveis pela aprovação das transações;
- Manuais de procedimentos internos;
- Cópias de atas de reuniões (as decisões tomadas devem abranger mais de um exercício social);
- Legislações específicas aplicáveis à empresa auditada.

Técnicas de elaboração de papéis de trabalho

A seguir, apresentaremos algumas técnicas básicas a serem observadas pelos auditores, por ocasião da elaboração dos papéis de trabalho de auditoria:

Os papéis de trabalho manuais devem, sempre que possível, ser escriturados a lápis (preto), a fim de facilitar possíveis alterações durante a execução do serviço, principalmente em função de revisões feitas por auditores mais experientes. Atualmente, a maioria dos auditores já elabora seus papéis de trabalho no computador;

- Na parte superior do papel de trabalho devem ser colocados o nome da empresa auditada, a data-base do exame e o título (caixa, bancos, teste de amortização, teste das depreciações etc.);
- Não deve ser utilizado o verso da folha do papel de trabalho;
- Os números e as informações devem ser colocados na parte superior do papel de trabalho (logo após o título) e as explicações sobre o trabalho executado na parte inferior;
- Os tiques ou símbolos são apostos ao lado do número auditado e explicados na parte inferior do papel de trabalho, evidenciando dessa forma o serviço executado.
- O auditor deve evitar a utilização excessiva de tiques em uma mesma folha (o ideal é até oito símbolos), devido ao fato de que dificulta consultas e revisões dos papéis de trabalho. Caso seja necessário, o auditor poderá usar letras ou números dentro de círculos, em vez de símbolos;
- Os tiques ou as letras ou números dentro de círculos devem ser escriturados com lápis de cor (normalmente vermelho), a fim de identificar claramente o trabalho executado e também para facilitar a revisão dos papéis de trabalho;
- O auditor também pode utilizar o sistema de notas para dar explicações necessárias nos papéis de trabalho;
- Somente devem ser elaborados os papéis de trabalho que têm um fim útil;
- As informações nos papéis de trabalho devem limitar-se aos dados necessários;
- Os comentários devem ser sucintos e com redação clara e compreensível;
- A forma de apresentação e o conteúdo dos papéis de trabalho devem ser de modo a permitir que uma pessoa que não participou do serviço de auditoria possa compreendê-los de imediato;
- Os papéis de trabalho devem indicar as conclusões alcançadas.

Codificação e arquivamento dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho devem ser codificados de forma a possibilitar que as informações sejam facilmente encontradas. A codificação pode ser feita por sistema numérico ou alfabético, ou a combinação dos dois. O código deve ser feito com lápis de cor (normalmente azul) e aposto na parte direita superior do papel de trabalho. A seguir, apresentaremos exemplo de codificação dos papéis de trabalho correntes utilizando o sistema numérico:

1.Demonstrações financeiras.

2.Caixa e bancos.

3.Contas a receber.

4.Estoques.

5.Aplicações financeiras.

6.Despesas antecipadas.

7.Investimentos.

8.Imobilizado.

9.Intangível.

10.Contas a pagar.

11.Empréstimos.

12.Imposto de Renda.

13.Provisões.

14.Patrimônio líquido.

15.Receitas e despesas.

16.Revisão analítica.

17.Planejamento.

18.Lançamentos de ajustes, reclassificações e eliminações.

19.Pontos para inclusão do relatório-comentário.

20.Programa de revisão e supervisão.

21.Eventos subsequentes.

22.Carta de representação da administração.

23.Carta dos advogados.

24.Atas de reuniões de acionistas, conselho de administração, diretoria e conselho fiscal.

25.Levantamento e avaliação do controle interno.

26.Controle de horas.

Algumas conclusões podemos tirar dos fatos supracitados:

- Todos os papéis de trabalho devem ser codificados;
- Os números das demonstrações financeiras devem ser referenciados ou cruzados para as análises gerais, e dessas para as análises específicas;
- O sistema de codificação e cruzamento deve permitir também que se saia da análise específica até chegar aos números das demonstrações financeiras.

Os papéis de trabalho são arquivados em pastas próprias, ou seja, uma para os papéis correntes e outra para os papéis permanentes. Evidentemente, se o volume de papéis de trabalho for muito grande, poderá ser aberta mais de uma pasta corrente ou permanente.

Essa segregação prende-se ao fato de que os papéis permanentes serão utilizados durante vários exercícios sociais, enquanto os correntes são apenas usados no ano-base em que foi realizada a auditoria e para consultas no exercício social seguinte. Na frente da pasta, são apostos o nome da empresa, a data-base do exame e o índice dos papéis de trabalho.

Revisão dos papéis de trabalho

O objetivo principal da revisão dos papéis de trabalho é garantir que o serviço foi executado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas.

Uma equipe de auditoria é composta normalmente de auditores-assistentes, semisseniores, sênior, gerente e sócio. O auditor-assistente tem de 0 a 2 anos de experiência, o semissênior de 2 a 4 anos, o sênior de 4 a 8 anos, o gerente de 8 a 12 anos e o sócio acima de 12 anos.

A revisão dos papéis de trabalho é efetuada em três fases, sendo a primeira pelo sênior, a segunda pelo gerente e a terceira pelo sócio. A primeira e a segunda revisão são de caráter mais detalhista, abrangendo cada papel de trabalho. A terceira revisão é feita de forma mais genérica.

Os papéis de trabalho devem ter a assinatura ou rubrica de quem os preparou e de quem os revisou (normalmente, é aposta no lado direito superior). A revisão deve ser feita no escritório do cliente, à medida que as áreas são completadas e antes da emissão do parecer. Se os papéis de trabalho não estão adequados ou foram omitidos procedimentos importantes de auditoria, o revisor deve tomar notas em folhas à parte. Essas folhas são utilizadas pelos auditores como um guia para complementação do trabalho de auditoria.

Importa ressaltar que a revisão dos papéis de trabalho é um excelente instrumento para o treinamento e avaliação de auditores.

A seguir, relataremos alguns pontos a serem observados na revisão dos papéis de trabalho:

- Se todos os programas de auditoria foram completados e assinados;
- Se as falhas de controle interno foram consideradas no escopo do exame;
- Se as análises específicas foram adequadamente preparadas, ou seja, se definem, com clareza, natureza, extensão e datas dos procedimentos de auditoria, e identificam o nome da empresa auditada, a data-base do balanço e quem fez o papel de trabalho;
- Se todos os papéis de trabalho foram codificados e existe perfeita relação entre eles e as demonstrações financeiras;
- Se os desvios dos princípios fundamentais de contabilidade geralmente aceitos ou inconsistências na aplicação desses princípios foram considerados no parecer do auditor.

Controle físico dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho são de propriedade dos auditores e representam o registro do trabalho executado e a base para emissão do parecer; portanto, eles devem ser adequadamente controlados, no sentido de evitar que terceiros não autorizados tenham acesso aos papéis de trabalho. Esse fato exige que os papéis de trabalho, durante sua permanência no escritório do cliente, sejam guardados em malas com fechaduras, por ocasião do almoço e à noite.

Na empresa de auditoria, os papéis de trabalho devem ser arquivados em local fechado, com controle de entrada e saída e protegidos contra incêndio. Esses procedimentos de controle são para evitar possíveis modificações no conteúdo dos papéis de trabalho, resguardar as técnicas específicas desenvolvidas pela empresa de auditoria e impedir a divulgação de assuntos confidenciais da empresa auditada.

Cabe informar que, de acordo com regras da CVM e do CFC, os papéis de trabalho devem ser conservados em boa guarda pelo prazo de cinco anos, contado a partir da data de publicação da ata que aprovou as demonstrações financeiras da companhia auditada.

3.2.2 Documentação de Auditoria

A Resolução CFC no 1.206/09, que aprovou a NBC TA 230, trata da responsabilidade do auditor na elaboração da documentação de auditoria para a auditoria das demonstrações contábeis, definindo-a da seguinte forma: "registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor (usualmente também é utilizada a expressão papéis de trabalho).

Ou seja: todas as atividades de um trabalho de auditoria devem ser registradas por meio da documentação de auditoria (procedimentos, evidências e conclusões).

Pessoal, é muito simples: todas as informações relevantes (importantes) que forem sendo produzidas ao longo da auditoria, desde o início do planejamento até a entrega do relatório (e até após isso), deverão ser registradas e arquivadas, para eventual utilização futura.

Segundo a norma, a documentação de auditoria fornece:

a) Evidência da base do auditor para uma conclusão quanto ao cumprimento do objetivo global do auditor (conforme NBC TA 200);

b) Evidência de que a auditoria tenha sido planejada e executada em conformidade com as normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis.

Além da finalidade principal da documentação de auditoria, podemos relacionar várias finalidades adicionais, que incluem:

- Assistir a equipe de trabalho no planejamento e execução da auditoria;
- Assistir aos membros da equipe responsáveis pela direção, supervisão e revisão, com vistas ao controle de qualidade da Auditoria;
- Permitir a responsabilização da equipe de trabalho;
- Manter o registro de assuntos recorrentes para auditorias futuras;
- Permitir a condução de inspeções externas.

A elaboração tempestiva de documentação de auditoria suficiente (em quantidade) apropriada (em qualidade) aprimora a qualidade da auditoria e facilita a revisão e a avaliação eficazes da evidência e das conclusões obtidas antes da finalização do relatório do auditor.

Atenção para a informação: a documentação elaborada após a execução do trabalho de auditoria tende a ser menos precisa do que aquela elaborada no momento em que o trabalho é executado.

Objetivo do auditor

Em relação à documentação de auditoria, o objetivo do auditor é preparar documentação que forneça:

a) registro suficiente e apropriado do embasamento do relatório do auditor;

b) evidências de que a auditoria tenha sido planejada e executada em conformidade com as normas e as exigências legais aplicáveis.

Forma, conteúdo e extensão da documentação de auditoria

O auditor deve preparar documentação de auditoria que seja suficiente para permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento anterior com a auditoria, entenda:

a) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados;

b) os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida;

c) assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito desses assuntos e os julgamentos profissionais significativos exercidos para se chegar a essas conclusões.

O auditor é experiente, mas não teve conhecimento prévio da auditoria específica. Ele tem muito conhecimento "de" auditoria, mas não "da " auditoria referente àqueles papéis de trabalho. O auditor pode considerar útil preparar, como parte da documentação de auditoria, um resumo (conhecido também como memorando de conclusão) que descreva os assuntos significativos identificados durante a auditoria e como eles foram tratados.

Fonte: Freepik

O memorando de conclusão pode facilitar revisões e inspeções da documentação de auditoria, particularmente nas auditorias mais complexas, além de possibilitar suporte ao auditor na consideração dos assuntos mais significativos.

A forma, o conteúdo e a extensão da documentação de auditoria dependem de fatores como:

– tamanho e complexidade da entidade;

– natureza dos procedimentos de auditoria a serem executados;

– riscos identificados de distorção relevante;

– importância da evidência de auditoria obtida;

– metodologia e ferramentas de auditoria usadas.

Atenção: Um fator importante na determinação da forma, conteúdo e extensão da documentação de auditoria é a extensão do julgamento profissional exercido na execução do trabalho e avaliação dos resultados.

A documentação das decisões profissionais tomadas serve para explicar as conclusões do auditor e reforçar a qualidade da decisão, sendo de grande interesse para os responsáveis pela revisão da documentação, inclusive para os que conduzirem auditorias subsequentes na empresa, quando forem rever assuntos recorrentes.

A documentação de auditoria pode ser registrada em papel, formato eletrônico ou outros. Exemplos de documentação de auditoria incluem:

– Programas de auditoria;

– Análises;

– Memorandos de assuntos do trabalho;

– Resumos de assuntos significativos;

– Cartas de confirmação e representação;

– Listas de verificação;

– Correspondências (inclusive e-mail) referentes a assuntos significativos.

O auditor pode incluir resumos ou cópias de registros da entidade (por exemplo, contratos e acordos específicos) como parte da documentação de auditoria. Mas atenção: a documentação de auditoria não substitui os registros contábeis da entidade.

O auditor não precisa incluir na documentação de auditoria versões superadas de papéis de trabalho e demonstrações contábeis, notas que reflitam entendimento incompleto ou preliminar, e outros documentos que não tenham relevância para os trabalhos, ou que estejam desatualizados.

Explicações verbais podem suportar as conclusões obtidas?

De acordo com a NBC TA 580, explicações verbais do auditor não representam documentação adequada para o trabalho executado ou para as conclusões obtidas, mas podem ser usadas para explicar ou esclarecer informações contidas na documentação de auditoria.

Ao documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registrar:

a) itens ou assuntos testados;

b) quem executou o trabalho e a data em que foi concluído;

c) quem revisou o trabalho e a data e extensão de tal revisão.

Montagem do arquivo final de auditoria

Importante: O auditor deve montar a documentação em arquivo de auditoria e completar o processo após a data do relatório do auditor.

A NBC PA 01, que trata do controle de qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes, determina que um limite de tempo apropriado para concluir a montagem do arquivo final de auditoria geralmente não ultrapassa 60 dias após a data do relatório do auditor.

A conclusão da montagem do arquivo final de auditoria após a data do relatório do auditor é um processo administrativo que não envolve a execução de novos procedimentos de auditoria nem novas conclusões.

Contudo, modificações podem ser feitas na documentação de auditoria durante o processo final de montagem se forem de natureza administrativa. Por exemplo:

- apagar ou descartar documentação superada;
- selecionar, conferir e acrescentar referências aos documentos;
- conferir itens das listas de verificação evidenciando ter cumprido
- os passos relativos ao processo de montagem do arquivo;
- documentar evidência de auditoria que o auditor obteve, discutiu e com a qual concordou junto à equipe, antes da data do relatório.

Após a montagem do arquivo final de auditoria ter sido completada, o auditor não apaga nem descarta documentação de auditoria de qualquer natureza antes do fim do seu período de guarda dessa documentação.

A NBC PA 01 estabelece que o período de retenção da documentação de auditoria geralmente não é inferior a cinco anos a contar da data do relatório. Se o auditor julgar necessário modificar a documentação de auditoria existente ou acrescentar nova documentação de auditoria após a montagem do arquivo final de auditoria, deverá documentar:

a) as razões específicas para a modificação;

b) quando e por quem foram executados e revisados.

Por exemplo: necessidade de esclarecimento da documentação de auditoria existente em resposta a comentários recebidos durante as inspeções de monitoramento executadas por partes internas ou externas.

Assuntos surgidos após a data do Relatório do Auditor

São fatos que chegaram ao conhecimento do auditor após a data do seu relatório, mas que existiam naquela data e que, se conhecidos na data, poderiam ter causado correções nas demonstrações contábeis ou levado o auditor a modificar o seu relatório.

As modificações resultantes na documentação de auditoria são revisadas de acordo com as responsabilidades de revisão, e a responsabilidade final pelas mudanças cabe ao sócio do trabalho.

Classificação

Segundo Almeida (2019), os papéis de trabalho, podem ser classificados, quanto à sua natureza em:

a) Correntes: Utilizados apenas no exercício social objeto da auditoria.

Ex.: Extratos bancários, plano de trabalho, questionários de controle interno etc.

b) Permanentes: Utilizados em mais de um período.

Ex.: Estatuto Social, Manuais, atas de reunião, normas de auditoria interna etc.

Essa classificação também é adotada pelas principais normas de auditoria governamental.

Referências e simbologias nos papéis de trabalho

O objetivo da utilização de referências e de simbologia nos papéis de trabalho é facilitar a padronização de sua elaboração, tanto no âmbito da equipe quanto da firma de auditoria, sem falar que parte das técnicas de elaboração são aceitas internacionalmente.

Com isso, um auditor que não tenha participado do trabalho de auditoria é capaz de entender quais os procedimentos adotados pela equipe de auditoria, o que facilitará as consultas futuras. Segundo Almeida (2019), as anotações de seus trabalhos devem ser realizadas a lápis (preto), preferencialmente, facilitando as possíveis alterações ao longo da auditoria, principalmente quando da revisão do trabalho por auditores mais experientes.

Embora atualmente se faça uso preferencial dos meios informatizados nos trabalhos de auditoria, essas recomendações ainda são válidas. As referências, tiques ou símbolos, são apostos ao lado do número auditado e devem ser explicados na parte inferior do papel de trabalho, servindo como evidência do trabalho realizado.

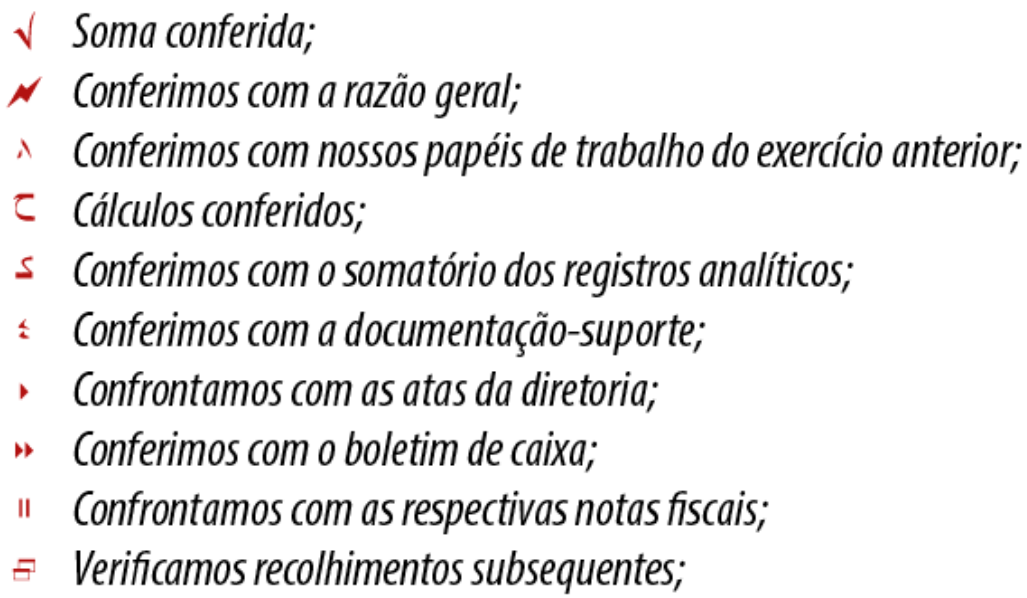
Mas o que são tiques?

Tiques são marcações, códigos, utilizados para demonstrar de onde estão vindo as informações, além de comprovarem que os trabalhos foram executados. Os tiques são anotados com lápis de cor, em geral da cor vermelha.

Quando ocorrer a revisão do trabalho, vai ficar mais fácil saber o que foi realizado, já que os papéis de trabalho estarão "ticados" nos itens analisados pelo auditor.

Seguem exemplos de tiques:

Figura 4: Exemplos de tiques



Exemplos de tiques utilizados no trabalho do auditor
Fonte: Araujo (2006)

Exceções

Em geral, exceções representam o descumprimento de algum passo ou item do sistema. As exceções recebem a simbologia de uma "letra argolada" de cor azul, e

são indicativos de que algo não está ocorrendo como o previsto, particularmente nos sistemas de controles internos da empresa.

Essas exceções serão documentadas nos papéis de trabalho, e posteriormente serão abordadas no Relatório do auditor.

Seguem exemplos de tiques:

- O controle de entrada e saída de material no almoxarifado não está sendo realizado como previsto.
- As normas de controles internos da empresa não são do conhecimento dos funcionários da segurança.

Amarrações/referências cruzadas

As referências cruzadas são amarrações utilizadas para produzir um link de um papel de trabalho a outro, além de evidenciar valores dentro do mesmo documento, demonstrando a correlação entre dados.

A doutrina a presenta algumas regras básicas para as referências cruzadas:

- Somente cruzar cifras idênticas;
- O cruzamento das referências de ser preferencialmente na cor azul;
- O cruzamento deve ser feito em ambas as direções.

A posição da referência com relação ao número referenciado indica sua direção, a saber:

- A referência de um número que "vai para..." coloca-se do lado direito ou abaixo do número.

- A referência de um número que "vem de..." coloca-se do lado esquerdo.

3.2.3 Amostragem em Auditoria

A norma do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que trata do tema é a Resolução CFC no 1.222/09, que aprovou a NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria. Diante disso, neste tópico apresentaremos os principais pontos sempre de maneira objetiva.

Um teste eficaz fornece evidência de auditoria apropriada e suficiente quando, considerada com outra evidência obtida ou a ser obtida, será suficiente para as finalidades do auditor. Os meios à disposição do auditor para a seleção de itens a serem testados são:

(a) Seleção de todos os itens (exame de 100%);

(b) Seleção de itens específicos;

(c) Amostragem de auditoria.

O exame de 100% dos itens, na prática, raramente é aplicável, pois as empresas de auditoria, e os órgãos públicos de auditoria, não têm estrutura suficiente – nem tempo – para fiscalizar a totalidade dos registros que fazem parte de sua competência. É por essa razão que definimos as prioridades da auditoria e o escopo dos trabalhos.

Mesmo nos objetos selecionados, é comum que a equipe de auditoria verifique, antecipadamente, que não dispõe dos meios necessários para a verificação do universo de itens a serem auditados. Sobre universo, podemos defini-lo como sendo o conjunto integral de elementos a serem verificados, dependendo dos objetivos da auditoria.

Pode ser o universo de registros efetuados; o universo de despesas realizadas; o universo de funcionários da empresa auditada, por exemplo. Em certos casos, é possível, ou necessário, realizarmos os testes de auditoria na totalidade dos elementos do universo, como, por exemplo, se a quantidade de empregados constante da folha de pagamento da empresa a ser auditada for muito pequena, ou no caso do censo promovido pelo IBGE, que tem como objetivo a verificação das características da população brasileira.

Crepaldi (2013, p. 83) explica que, ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a testar, o auditor pode empregar técnicas de amostragem, assim a definindo: "É a utilização de um processo para obtenção de dados aplicáveis a um conjunto, denominado universo ou população, por meio do exame de uma parte deste conjunto denominada amostra."

O método de amostragem é aplicado como forma de viabilizar a realização das auditorias em situações em que o objeto alvo da ação se apresenta em grandes quantidades e/ou se distribui de maneira bastante pulverizada. A amostragem é também aplicada em função da necessidade de obtenção de informações em tempo hábil, em casos em que a ação na sua totalidade se torne impraticável.

A amostragem tem como objetivo conhecer as características de interesse de uma determinada população a partir de uma parcela representativa. É um método utilizado quando se necessita obter informações sobre um ou mais aspectos de um grupo de elementos (população) considerado grande ou numeroso, observando apenas uma parte sua (amostra).

As informações obtidas dessa parte somente poderão ser utilizadas de forma a concluir algo a respeito do grupo como um todo caso esta seja representativa. A representatividade é uma característica fundamental para a amostra, que depende da forma de seleção e do tamanho da amostra.

Potencialmente, a amostra obtém essa característica quando ela é tomada ao acaso. Para uma amostra ser considerada representativa de uma população, deve possuir as características de todos os seus elementos, bem como ter conhecida a probabilidade de ocorrência de cada elemento na sua seleção.

Existem várias razões que justificam a utilização de amostragem em levantamentos de grandes populações. Uma dessas razões é a economicidade dos meios, em que os recursos humanos e materiais são escassos, a amostragem se torna imprescindível, tornando o trabalho do auditor bem mais fácil e adequado.

Outro fator de grande importância é o tempo, pois onde as informações das quais se necessitam são valiosas e tempestivas, o uso de amostra também se justifica. Outra razão é o fato de que com a utilização da amostragem, a confiabilidade dos dados é maior. Devido ao número reduzido de elementos, pode-se dar mais atenção aos casos individuais, evitando erros nas respostas. Além disso, a operacionalidade em pequena escala torna mais fácil o controle do processo como um todo.

Atenção!

Razões para utilização da amostragem: economicidade de recursos, tempo e confiabilidade maior na análise dos dados.

Porém, existem casos em que não se recomenda a utilização de amostragem, tais como:

a) Quando a população é considerada muito pequena e a sua amostra fica relativamente grande;

b) Quando as características da população são de fácil mensuração, mesmo que a população não seja pequena;

c) Quando há necessidade de alta precisão recomenda-se fazer censo, que nada mais é do que o exame da totalidade da população.

O método de amostragem se subdivide em dois tipos: o de estatística e o de não estatística. Segundo Crepaldi (2013), amostragem estatística é aquela em que a amostra é selecionada cientificamente com a finalidade de que os resultados obtidos possam ser estendidos ao conjunto de acordo com a teoria da probabilidade ou as regras estatísticas, sendo seu uso recomendável quando os itens da população apresentam características homogêneas.

Tem como característica fundamental o fato de poder ser submetido a tratamento estatístico, sendo, portando, os resultados obtidos na amostra generalizáveis para a população. Amostragem não estatística (por julgamento) é aquela, cuja amostra é determinada pelo auditor que utiliza sua experiência, critério e conhecimento da entidade.

A principal característica do método de amostragem não estatístico é que este se baseia, principalmente, na experiência do auditor. Sendo assim, a aplicação de tratamento estatístico, a seus resultados, se torna inviável, bem como a generalização dos resultados obtidos através da amostra para a população.

Essa limitação faz com que o método não sirva de suporte para uma argumentação, visto que a extrapolação dos resultados não é passível de demonstração, segundo as normas de cálculo existentes. Contudo, é inegável a sua utilidade dentro de determinados contextos, tal como, na busca exploratória de informações ou sondagem, quando se deseja obter informações detalhadas sobre questões particulares, durante um espaço de tempo específico. Assim, seus resultados podem ser considerados em pareceres e relatórios, em algumas circunstâncias.

Amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria (ou seja, em partes do universo), de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população.

População é o conjunto completo de dados sobre o qual a amostra é selecionada e sobre o qual o auditor deseja concluir.

Risco de amostragem é o risco de que a conclusão do auditor, com base em amostra, pudesse ser diferente se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. O risco de amostragem pode levar a dois tipos de conclusões errôneas:

(a) no caso de teste de controles, em que os controles são considerados mais eficazes do que realmente são, ou no caso de teste de detalhes, em que não seja identificada distorção relevante, quando, na verdade, ela existe. O auditor está preocupado com esse tipo de conclusão errônea porque ela afeta a eficácia da auditoria e é provável que leve a uma opinião de auditoria não apropriada.

(b) no caso de teste de controles, em que os controles são considerados menos eficazes do que realmente são ou no caso de teste de detalhes, em que seja identificada distorção relevante, quando, na verdade, ela não existe. Esse tipo de conclusão errônea afeta a eficiência da auditoria porque ela normalmente levaria a um trabalho adicional para estabelecer que as conclusões iniciais estavam incorretas.

Risco não resultante da amostragem é o risco de que o auditor chegue a uma conclusão errônea por qualquer outra razão que não seja relacionada ao risco de amostragem. Os exemplos de risco não resultante da amostragem incluem o uso de procedimentos de auditoria não apropriados ou a interpretação errônea da evidência de auditoria e o não reconhecimento de uma distorção ou de um desvio.

Anomalia é a distorção ou o desvio que é comprovadamente não representativo em uma população.

Unidade de amostragem é cada um dos itens individuais que constituem uma população.

As unidades de amostragem podem ser itens físicos (por exemplo, cheques relacionados em comprovante de depósito, lançamentos de crédito em extratos bancários, faturas de venda ou saldos de devedores) ou unidades monetárias.

Amostragem estatística é a abordagem da amostragem com as seguintes características:

a) seleção aleatória dos itens da amostra;

b) o uso da teoria das probabilidades para avaliar os resultados

das amostras, incluindo a mensuração do risco de amostragem.

A abordagem de amostragem que não tem as características (a) e (b) é considerada uma amostragem não estatística.

Estratificação é o processo de dividir uma população em subpopulações, cada uma sendo um grupo de unidades de amostragem com características semelhantes (geralmente valor monetário).

Distorção tolerável é um valor monetário definido pelo auditor para obter um nível apropriado de segurança de que esse valor não seja excedido pela distorção real na população. Ao definir uma amostra, o auditor determina a distorção tolerável para avaliar o risco de que o conjunto de distorções individualmente irrelevantes possa fazer com que as demonstrações contábeis apresentem distorções relevantes e forneça margem para possíveis distorções não detectadas. Ou seja, é a distorção que o auditor aceita, a fim de que as pequenas distorções, no conjunto, não se tornem grandes distorções.

A distorção tolerável é a aplicação da materialidade na execução da auditoria, em procedimento de amostragem específico. A distorção tolerável pode ter o mesmo valor ou valor menor do que o da materialidade na execução da auditoria.

Taxa tolerável de desvio é a taxa de desvio dos procedimentos de controles internos previstos, definida pelo auditor para obter um nível apropriado de segurança de que essa taxa de desvio não seja excedida pela taxa real de desvio na população.

Síntese da Unidade

O controle interno consiste no planejamento organizacional, métodos e procedimentos que serão adotados em uma organização, com o intuito de salvaguardar seus ativos, promover dados contábeis confiáveis para que a administração da empresa gerencie as suas ações de forma ordenada e sem riscos de fraudes nos processos e procedimentos.

A utilização de papéis de trabalho pelos auditores tem a finalidade de atender as normas de auditoria geralmente aceitas que estabelece que o auditor deve colher elementos comprobatórios suficientes a fim de apoiar seu parecer sobre as demonstrações financeiras examinadas, que darão suporte ao parecer final do auditor, que em síntese significa registrar todas as evidências obtidas ao longo dos serviços de auditoria nas organizações.

E com isso caros estudantes, finalizamos o nosso módulo de Auditoria I. Teremos um complemento das informações no espaço do Ambiente Virtual da Aprendizagem, com interação e sua participação.

Atividade Complementar

Agora, vamos testar os conhecimentos obtidos na unidade 3, resolvendo 2 questões sobre os temas abordados?

1. Representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Podemos afirmar corretamente que a definição acima corresponde:

a) À auditoria interna

b) À auditoria externa

c) À auditoria independente

d) Ao controle interno

e) Ao controle externo

2. Um sistema de controle interno eficaz reduz, a níveis aceitáveis, o risco de não se atingir o objetivo de uma entidade e pode estar relacionado a uma, a duas ou a todas as três categorias de objetivos. Nesse contexto, a determinação de que os componentes e princípios relacionados continuem a existir na operação e na condução do sistema de controle interno para atingir objetivos especificados. Baseado no contexto acima, podemos afirmar que são exemplos de controles administrativos:

a) Estudos de tempos e movimentos

b) Sistemas de conferência e aprovação

c) Controles físicos sobre ativos

d) Limitação e autorização contábil

e) Acesso a registros contábeis

Gabarito: 1.D 2.A

Fonte: Freepik

Referências

ALMEIDA, M. C. Auditoria: abordagem moderna e completa. 9. ed. [2. Reimpr.] – São Paulo : Atlas, 2019.

ARAÚJO Inaldo da Paixão Santos. et al. O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Introdução à Auditoria Operacional. 3ª edição. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2006.

ATTIE, W. Auditoria: conceitos e aplicações. 5. ed. São Paulo: Atlas,2011

AUDIBRAS. Definição e objetivos de uma Due Diligence. São Paulo, c2013. Disponível em: <http://www.audibras.com.br/ due-diligence.asp>. Acesso em: 12 dez. 2016.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.328, de 18 de março de 2011. Dispõe sobre a estrutura das normas brasileiras contabilidade, Brasília, DF, p. 1-4, 2011.

BRASIL. Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Brasília, DF, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ _ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 11 dez. 2016.

BRASIL. Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Brasília, DF, 1976. Disponível em: <https:// www.planalto.gov.br/ccivil_03/ leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 11 dez. 2016.

BRITO, C. e FONTENELLE, R. Auditoria privada e comentadas. 3. ed. Niterói: Impetus, 2016.

CREPALDI, S. A. Auditoria contábil: teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FRANCO, H. e MARRA, E. Auditoria contábil. 4. ed. São Paulo: 2010.

GIL, A. de L. Auditoria operacional e de gestão. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAUTZ, R. K. Princípios de auditoria. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

LECLERC, Guy; MOYNAGH, W. David; BOISCLAIR, Jean Pierre e HANSON, Hugh R. Rendición de cuentas, informe de rendimento, auditoria compreensiva – uma perspectiva integrada. Ottawa: CCAF-FCVI, 1996.

LEITE, F.. O perfil de um auditor. Administradores, 2009. Disponível em: <http:// www.administradores.com.br/artigos/ economia-e-financas/o-perfil-de-um-auditor/36664/>. Acesso em: 12 dez. 2016.

LISBOA, I. Perfil e qualidades necessárias para exercer com sucesso a profissão de auditor. In: LISBOA, I. Formação de auditores internos. Curitiba: Maph, 2009. Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/ tematica/como-formar-equipe--auditores-internos_ qualidades-exercicio-profissional.htm>. Acesso em: 12 dez. 2016.

LISBOA, I. Perfil e qualidades necessárias para exercer com sucesso a profissão de auditor. In: LISBOA, I. Formação de auditores internos. Curitiba: Maph, 2009. Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/ tematica/como-formar-equipe--auditores-internos_ qualidades-exercicio-profissional.htm>. Acesso em: 12 dez. 2017.

LUNELLI, R. L. Auditoria: responsabilidade legal e ética profissional. São Paulo: Portal de Contabilidade, c2016. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade. com.br/ noticias/auditoria-responsabilidade-etica.htm>. Acesso em: 12 dez. 2016.

MATTOS, J. G. de. Auditoria. Porto Alegre: SAGAH, 2017.

OLIVEIRA, C. A. de. Origem da auditoria e conceitos básicos. Goiânia: Faculdade Delta, 2014. Disponível em: <http://www.faculdadedelta.edu.br/ downloads_alunos/1345746737_Conteudo_01.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2016.

PORTAL DE AUDITORIA. Auditoria: modalidades e assuntos. Curitiba, c2016. Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/ sobreauditoria.asp>. Acesso em: 12 dez. 2019

SÁ, A. L. de. Curso de Auditoria. São Paulo: Atlas, 2000.

Universidade Federal da Bahia

Auditoria I

A auditoria pode ser aplicada em organizações públicas e privadas e apresenta diversas formas de controle administrativo, em atendimento as exigências legais, o cumprimento das obrigações fiscais e apuração dos possíveis erros, fraudes e descumprimento da legislação vigente. Atenta-se também que a auditoria possui objetivos principais e secundários, sendo os principais relacionadas à fidedignidade dos demonstrativos contábeis, e os secundários relacionados à descoberta de erros e possíveis fraudes nos controles internos e nos processos financeiros da organização.

PROGRAD
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO
Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
SEAD
Superintendência de Educação a Distância | UFBA
UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL
NELT NÚCLEO DE ESTUDOS DE Linguagens & Tecnologias