



Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA



Adriano Santos Araújo

FCCC25

Auditoria II

AUDITORIA II

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

Adriano Santos Araújo

AUDITORIA II

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: Prof. Joséilton Silveira da Rocha

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.º. wJoseilton 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

Design de Interfaces:

Raissa Bomtempo; Jessica Menezes

Equipe Audiovisual

Direção:
 Haenz Gutierrez Quintana

Produção:
 Daiane Nascimento dos Santos; Victor
 Gonçalves

Câmera, teleprompter e edição:
 Gleyson Públio; Valdinei Matos

Edição:
 Maria Giulia Santos; Sabrina Oliveira;
 Adriane Santos

Videografismos e Animação:
 Alana Araújo; 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 Universitário de Bibliotecas da UFBA

A663 Araújo, Adriano Santos
 Auditoria II / 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: 978-65-5631-034-3

1. Auditoria. 2. Auditoria - Amostragem. 3. Auditoria - Planejamento.
 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

MINICURRÍCULO DOS PROFESSORES	06
APRESENTAÇÃO DA DISCIPLINA	07
UNIDADE 1 - AMOSTRAGEM APLICADA A AUDITORIA	09
1.1 Definição da amostra em auditoria	09
1.1.1 Amostragem em auditoria	09
1.1.2 Planejamento da amostra	12
1.1.3 Avaliação dos resultados da amostra	18
1.2 Evidência da auditoria	20
1.2.1 Evidências e informações em auditoria	20
1.2.2 Testes em auditoria	23
1.2.3 Prática dos testes em auditoria	32
UNIDADE 2 - PLANEJAMENTO DA AUDITORIA	43
2.1 Os procedimentos em auditoria	43
2.1.1 Etapas do planejamento	43
2.1.2 Responsabilidade pelo planejamento	51
2.1.3 Os processos na auditoria	53
2.2 Roteiro para realização da auditoria	56
2.2.1 Execução da auditoria	56
2.2.2 Papéis de trabalho em auditoria	57
2.2.3 Conclusão da auditoria	62
UNIDADE 3 - EXECUÇÃO DA AUDITORIA	68
3.1 Auditoria em contas do ativo	68
3.1.1 Objetivos da auditoria em contas do ativo	68
3.1.2 Procedimentos aplicáveis no ativo	69
3.1.3 Principais erros e fraudes no ativo	73
3.2 Auditoria em contas do passivo e patrimônio líquido	76
3.2.1 Procedimentos de auditoria no passivo	76
3.2.2 Procedimentos de auditoria no patrimônio líquido	81
3.2.3 Relatório e pareceres da auditoria	90
REFERÊNCIAS	95

MINICURRÍCULO DO PROFESSOR

Prof. 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 Ciências Contábeis – Presencial e EaD, Logística – presencial e EaD –, Gestão Financeira EaD, Processos Gerenciais – presencial e EaD – e Segurança Pública EaD. Atualmente é membro do Núcleo Docente Estruturante – NDE – do curso de Ciências Contábeis e Representante das Coordenações de Curso no Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão – CONSEPE – da 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>

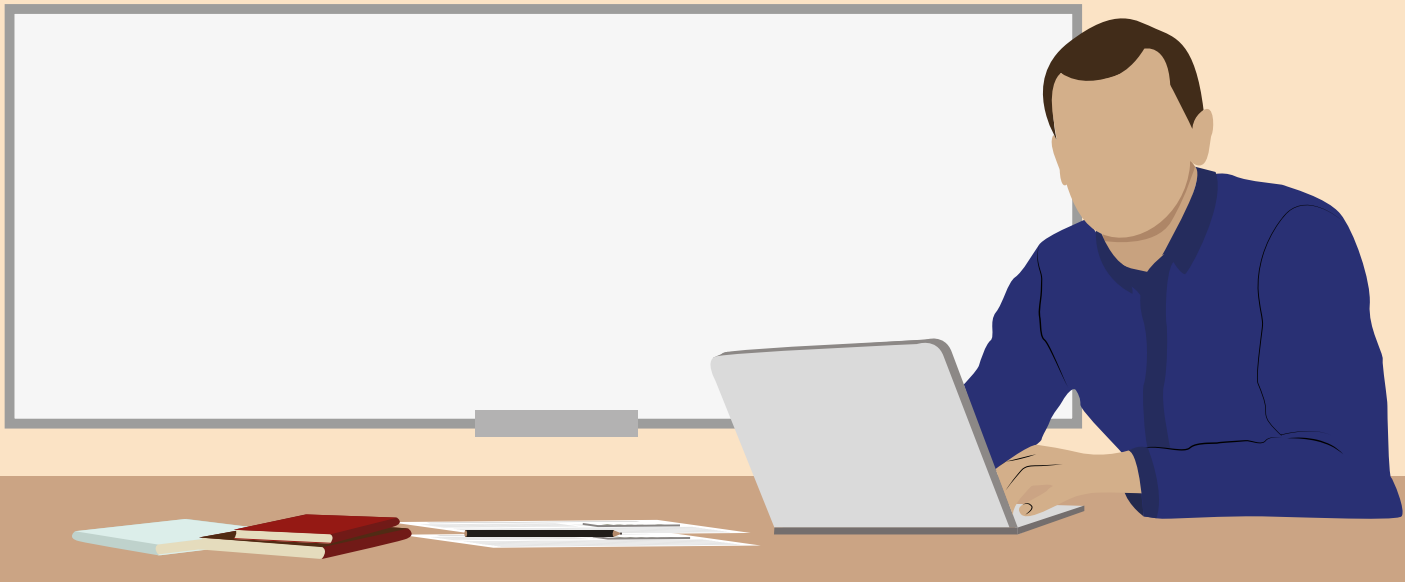


Ilustração: Flavia Moreira - EQUIPE SEAD

APRESENTAÇÃO DA DISCIPLINA

Prezados estudantes de Ciências Contábeis,

Sejam bem-vindos ao estudo da disciplina Auditoria II. O estudo dos testes e preparativos para a aplicação dos exames de auditoria são precedidos de estudos dos conceitos que norteiam os programas, com apresentação dos requisitos para o resultado satisfatório dos relatórios de auditoria. A direção dos testes deve seguir padrões preestabelecidos para abarcar todos os setores da organização que serão frutos dos exames.

O auditor, ao planejar e determinar a amostra, deve considerar os objetivos específicos, a população, a estratificação, tamanho, risco, erro tolerável e o erro esperado. A população é a totalidade dos dados do qual o auditor deseja tirar a amostra para chegar a uma conclusão com o auxílio da estratificação, que é o processo de divisão da população em subpopulações, com suas unidades com características próprias ou que possuam similaridades.

A disciplina Auditoria II 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. Para complementar o seu estudo, serão disponibilizados, no ambiente virtual de aprendizagem (AVA), minivídeos de aulas e haverá interação nos fóruns de debates com tutores e professores.

Na Unidade 1, apresentamos a definição de amostragem em auditoria, a sua forma de planejamento e como são avaliados os resultados da amostra, destacando as evidências e informações nos testes em auditoria. Em seguida, na Unidade 2, destacamos o planejamento da auditoria, com os procedimentos, etapas e os processos a serem observados durante a execução até o processo de conclusão da disciplina. E para finalizar o módulo, na Unidade 3, proporcionamos a execução da auditoria em contas do ativo, passivo e patrimônio líquido, para detecção de erros e fraudes que irão basear os relatórios e pareceres da auditoria.

Afro que o estudo de Auditoria II vai permitir a construção de testes aplicáveis às organizações, abarcando todas as áreas estabelecidas no processo de definição da amostra dos exames ao tempo em que possibilita a detecção de erros e fraudes; além de viabilizar a tomada de decisão com base em critérios éticos e regulamentares.

Espero que o conhecimento obtido na disciplina Auditoria II possibilite ampliar sua fonte de informações sobre o tema, sobre os testes, exames e a aplicabilidade nas organizações, de forma que as evidências obtidas nos resultados propiciem a execução de procedimentos internos e administrativos, sempre respeitando o Código de Ética do Profissional Contabilista.

Sucesso é a palavra do momento!

Prof. Me. Adriano Santos Araújo



Ilustração: Flavia Moreira - EQUIPE SEAD

UNIDADE 1

1. Amostragem aplicada a auditoria

1.1 Definição da amostra em auditoria

1.1.1 Amostragem em auditoria

A amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, 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.



Figura 1: Trabalho de Asseguração do Auditor Independente

Fonte: Unsplash. Adaptada.

A amostragem se aplica quando o auditor independente decide usar amostragem na execução de procedimentos de auditoria. Essa norma trata do uso de amostragem estatística e não estatística na definição e seleção da amostra de auditoria, na execução de testes de controles e de detalhes e na avaliação dos resultados da amostra.

A Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 500 – Evidência de Auditoria trata da responsabilidade do auditor na definição e execução de procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para chegar a conclusões razoáveis que fundamentem sua opinião de auditoria.

A NBC TA 500 fornece orientação sobre os meios disponíveis para o auditor selecionar os itens para teste, entre os quais está a amostragem de auditoria.

Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a testar, o auditor pode empregar técnicas de amostragem. Amostragem 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.

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 com as regras estatísticas. O emprego de amostragem estatística é recomendável quando os itens da população apresentam características homogêneas.

As Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – NBC T 11 – mencionam que “a aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo”.

Amostragem não estatística ou por julgamento é aquela em que a amostra é determinada pelo auditor utilizando sua experiência, critério e conhecimento da entidade. Ao usar métodos de amostragem estatística ou não estatística, o auditor deve planejar e selecionar a amostra de auditoria, aplicar a essa amostra procedimentos de auditoria e avaliar os resultados da amostra, de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

Amostragem de auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria sobre uma parte da totalidade dos itens que compõem o saldo de uma conta, ou classe de transações, para permitir que o auditor obtenha e avalie a evidência de auditoria sobre algumas características dos itens selecionados, para formar, ou ajudar a formar, uma conclusão sobre a população.

De acordo com a NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria, os itens da amostra são selecionados de modo que cada unidade de amostragem tenha uma probabilidade conhecida de ser selecionada. A amostragem de auditoria permite que o auditor obtenha e avalie a evidência de auditoria em relação a algumas características dos itens selecionados de modo a concluir, ou ajudar a concluir, sobre a população da qual a amostra é retirada.

Para fins de compreensão das normas de auditoria, os termos a seguir têm os significados a eles atribuídos:

- **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.

- **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.

- **Anomalia** é a distorção ou o desvio que é comprovadamente não representativo de distorção ou desvio em uma população. Unidade de amostragem é cada um dos itens individuais que constituem uma população.

- **Amostragem estatística** é a abordagem à amostragem com as seguintes características:

- (i) seleção aleatória dos itens da amostra;

- (ii) 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 (i) e (ii) é considerada uma amostragem não estatística.



Sabendo um pouco mais

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2020), a 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).

Já a distorção tolerável é um valor monetário definido pelo auditor para obter um nível apropriado de segurança de que esse valor monetário não seja excedido pela distorção real na população.

A 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.

De acordo com a NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria, os itens da amostra são selecionados de modo que cada unidade de amostragem tenha uma probabilidade conhecida de ser selecionada. A amostragem de auditoria permite que o auditor obtenha e avalie a evidência de auditoria em relação a algumas características dos itens selecionados de modo a concluir, ou ajudar a concluir, sobre a população da qual a amostra é retirada. A seguir, apresentaremos os detalhes do planejamento da auditoria.

1.1.2 Planejamento da Amostra

A amostra selecionada pelo auditor deve ter relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou na transação objeto de exame, como também com os efeitos nas posições patrimonial e financeira da entidade e o resultado por ela obtido no período. Na seleção de amostra, devem ser consideradas: a seleção aleatória ou randômica; a seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas; e a seleção casual, a critério do auditor, com base em sua experiência profissional.

Ao planejar e determinar a amostra de auditoria, o auditor deve levar em consideração os seguintes aspectos:

- Os objetivos específicos da auditoria;
- A população da qual o auditor deseja extrair a amostra;
- A estratificação da população;
- O tamanho da amostra;
- O risco da amostragem;
- O erro tolerável; e
- O erro esperado.

Amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as

unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite ao auditor concluir sobre toda a população.

População

A população é a totalidade dos dados da qual o auditor deseja tirar a amostra para chegar a uma conclusão. O auditor precisa determinar se a população da qual a amostra vai ser extraída é apropriada para o objetivo de auditoria específico. De acordo com Crepaldi (2019), se o objetivo do auditor for testar a existência de superavaliação de contas a receber, a população poderá ser definida como a listagem de contas a receber.

Por outro lado, se o objetivo for testar a existência de subavaliação de contas a pagar, a população não deve ser a listagem de contas a pagar, mas, sim, pagamentos subsequentes, faturas não pagas, extratos de fornecedores, relatórios de recebimentos de mercadorias ou outras populações que forneceria evidência de auditoria de que as contas a pagar estariam subavaliadas.

Estratificação

Para auxiliar no planejamento eficiente e eficaz da amostra, pode ser apropriado usar estratificação, que é o processo de dividir uma população em subpopulações, cada qual contendo um grupo de unidades de amostragem com características homogêneas ou similares.

Os estratos precisam ser, explicitamente, definidos, de forma que cada unidade de amostragem somente possa pertencer a um estrato. Este processo reduz a possibilidade de variação dos itens de cada estrato. Portanto, a estratificação permite que o auditor dirija esforços de auditoria para os itens que contenham maior potencial de erro, por exemplo, os itens de maior valor que compõem o saldo de contas a receber, para detectar distorções relevantes por avaliação a maior. Além disso, a estratificação pode resultar em amostra com tamanho menor.

Se o objetivo da auditoria for testar a validade de contas a receber, e dependendo da distribuição dos valores a receber por saldo de devedores, a população poderá ser estratificada, por exemplo, em quatro subconjuntos como segue:

- a) saldos superiores a R\$ 2.000,00;
- b) saldos entre R\$ 1.000,00 e R\$ 2.000,00;
- c) saldos entre R\$ 100,00 e R\$ 1.000,00; e
- d) saldos inferiores a R\$ 100,00.

Assim, por exemplo, dependendo da distribuição dos valores a receber, mediante a validação da totalidade dos saldos do subconjunto a: 50% de b; 20% de c; e 5% de d, pode-se, hipoteticamente, encontrar que 80% dos valores de contas a receber são suscetíveis de validação, examinando 20% da população.

Tamanho da amostra

Ao determinar o tamanho da amostra, o auditor deve considerar o risco de amostragem, bem como os erros toleráveis e os esperados. Adicionalmente, fatores como a avaliação de risco de controle, a redução no risco de detecção devido a outros testes executados relacionados com as mesmas asserções, número de itens da população e valor envolvido, afetam o tamanho da amostra e devem ser levados em consideração pelo auditor.

Para que a conclusão a que chegou o auditor, utilizando uma amostra, seja corretamente planejada para aplicação à população, é necessário:

- que a amostra seja representativa da população;
- que todos os itens da população tenham oportunidade idêntica de serem selecionados.

Risco de amostragem

O risco de amostragem surge da possibilidade de que a conclusão do auditor, com base em uma amostra, possa ser diferente da conclusão que seria alcançada se toda a população estivesse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. 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:

- no caso de teste de controle, 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 preocupa-se 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;
- no caso de teste de controle, 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 leva a um trabalho adicional para estabelecer que as conclusões iniciais estavam incorretas.



Figura 2: Riscos do trabalho
Fonte: Pixabay

O auditor está sujeito ao risco de amostragem nos testes de observância e testes substantivos, sendo:

1. Testes de observância:

- Risco de subavaliação da confiabilidade: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra não seja satisfatório, o restante da população possua menor nível de erro do que aquele detectado na amostra.
- Risco de superavaliação da confiabilidade: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra seja satisfatório, o restante da população possua maior nível de erro do que aquele detectado na amostra.

2. Testes substantivos:

- Risco de rejeição incorreta: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra leve à conclusão de que o saldo de uma conta ou classe de transações registradas está relevantemente distorcido, efetivamente não está;
- Risco de aceitação incorreta: é o risco de que, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra leve à conclusão de que o saldo de uma conta ou classe de transações registradas não está relevantemente distorcido, efetivamente está.

O risco de subavaliação da confiabilidade e o risco de rejeição incorreta afetam a eficiência da auditoria, visto que, normalmente, conduziriam o auditor a realizar trabalhos adicionais, o que estabeleceria que as conclusões iniciais seriam incorretas. O risco

de superavaliação da confiabilidade e o risco de aceitação incorreta afetam a eficácia da auditoria e têm mais probabilidade de conduzir a uma conclusão errônea sobre determinados controles, saldos de contas ou classe de transações do que o risco de subavaliação da confiabilidade ou o risco de rejeição incorreta.

O tamanho da amostra é afetado pelo nível do risco de amostragem que o auditor está disposto a aceitar dos resultados da amostra. Quanto mais baixo o risco que o auditor estiver disposto a aceitar, maior deve ser o tamanho da amostra.

Erro tolerável

Erro tolerável é o erro máximo na população que o auditor está disposto a aceitar e, ainda assim, concluir que o resultado da amostra atingiu o objetivo da auditoria. O erro tolerável é considerado durante o estágio de planejamento e, para os testes substantivos, está relacionado com o julgamento do auditor sobre relevância. Quanto menor o erro tolerável, maior deve ser o tamanho da amostra.

Nos testes de observância, o erro tolerável é a taxa máxima de desvio de um procedimento de controle estabelecido que o auditor está disposto a aceitar, baseado na avaliação preliminar de risco de controle. Nos testes substantivos, o erro tolerável é o erro monetário máximo no saldo de uma conta ou uma classe de transações que o auditor está disposto a aceitar, de forma que, quando os resultados de todos os procedimentos de auditoria forem considerados, o auditor possa concluir, com segurança razoável, que as demonstrações contábeis não contêm distorções relevantes.

Erro esperado

Se o auditor espera que a população contenha erro, é necessário examinar uma amostra maior do que quando não se espera erro, para concluir que o erro real da população não excede o erro tolerável planejado.

Tamanhos menores de amostra justificam-se quando se espera que a população esteja isenta de erros. Ao determinar o erro esperado em uma população, o auditor deve considerar aspectos como, por exemplo, os níveis de erros identificados em auditorias anteriores, mudança nos procedimentos da entidade e evidência obtida na aplicação de outros procedimentos de auditoria.

Seleção da amostra

O auditor deve selecionar itens de amostra de tal forma que se possa esperar que a mesma seja representativa da população. Este procedimento exige que todos os itens da população tenham a mesma oportunidade de serem selecionados.

Com a finalidade de evidenciar os seus trabalhos, a seleção de amostra deve ser documentada pelo auditor e considerar:

- o grau de confiança depositada sobre o sistema de controles internos das contas, classes de transações ou itens específicos;
- a base de seleção;
- a fonte de seleção; e
- o número de itens selecionados.

Na seleção de amostra, devem ser consideradas:

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

Seleção aleatória

Seleção aleatória ou randômica é a que assegura que todos os itens da população ou do estrato fixado tenham idêntica possibilidade de serem escolhidos.

Na seleção aleatória ou randômica, utilizam-se, por exemplo, tabelas de números aleatórios que determinarão quais os números dos itens a serem selecionados dentro do total da população ou dentro de uma sequência de itens da população predeterminada pelo auditor.

Seleção sistemática

Seleção sistemática ou por intervalo é aquela em que a seleção de itens é procedida de maneira que haja sempre um intervalo constante entre cada item selecionado, seja a seleção feita diretamente da população a ser testada, ou por estratos dentro da população.

Ao considerar a seleção sistemática, o auditor deve observar as seguintes normas para assegurar uma amostra, realmente, representativa da população: que o primeiro item seja escolhido ao acaso que os itens da população não estejam ordenados de modo a prejudicar a casualidade de sua escolha.

- que o primeiro item seja escolhido ao acaso;
- que os itens da população não estejam ordenados de modo a prejudicar a casualidade de sua escolha.

Se usar seleção sistemática, o auditor deverá determinar se a população não está estruturada de tal modo que o intervalo de amostragem corresponda a um padrão, em particular, da população. Por exemplo, se, em cada população de vendas realizadas por filiais, as vendas de uma filial, em particular, ocorrerem somente como cada 100º item e o intervalo de amostragem selecionado for 50, o resultado será que o auditor terá selecionado a totalidade ou nenhuma das vendas da filial em questão.

Seleção casual

Seleção casual pode ser uma alternativa aceitável para a seleção, desde que o auditor tente extrair uma amostra representativa da população, sem intenção de incluir ou excluir unidades específicas.

Quando utiliza esse método, o auditor deve evitar a seleção de uma amostra que seja influenciada, por exemplo, com a escolha de itens fáceis de localizar, uma vez que esses itens podem não ser representativos.

1.1.3 Avaliação dos resultados da amostra

Tendo executado, em cada item da amostra, os procedimentos de auditoria apropriados, o auditor deve:

- analisar qualquer erro detectado na amostra;
- extrapolar os erros encontrados na amostra para a população; e
- reavaliar o risco de amostragem.

Ao analisar os erros detectados na amostra, o auditor deve, inicialmente, determinar se o item em questão é, de fato, um erro, considerados os objetivos específicos planejados. Exemplificando: em um teste substantivo relacionado com o registro de contas a receber, um lançamento feito na conta do cliente errado não afeta o total das contas a receber, razão pela qual talvez seja impróprio considerar tal fato como um erro ao avaliar os resultados da amostra deste procedimento, em particular, ainda que esse fato possa ter efeito sobre as outras áreas da auditoria, como, por exemplo, avaliação de créditos de liquidação duvidosa.

Quando não for possível obter a evidência de auditoria esperada sobre um item de amostra específico, o auditor deverá obter evidência de auditoria suficiente e apropriada por meio da execução de procedimentos alternativos. Exemplificando: se uma confirmação positiva de contas a receber tiver sido solicitada e nenhuma resposta tiver sido recebida, talvez o auditor possa obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que as contas a receber são válidas, revisando os pagamentos subsequentes efetuados pelos clientes.

Se o auditor não puder executar procedimentos alternativos satisfatórios ou se os procedimentos executados não permitirem que o auditor obtenha evidência de auditoria suficiente e apropriada, o item deve ser tratado como um erro. Também deve considerar os aspectos qualitativos dos erros. Esses aspectos incluem a natureza e a causa do erro e o possível efeito do erro sobre outras fases da auditoria.

Ao analisar os erros descobertos, é possível que o auditor observe que muitos têm características comuns, como, por exemplo, tipo de transação, localização, linha de produtos ou período de tempo. Nessas circunstâncias, o auditor pode decidir identificar todos os itens da população que tenham características comuns, produzindo, deste modo, uma subpopulação, e decidir ampliar os procedimentos de auditoria nessa área. Então, o auditor deve executar análise separada com base nos itens examinados para cada subpopulação.

Extrapolação de erros

O auditor deve extrapolar os resultados dos erros da amostra para a população da qual foi selecionada. Existem diversos métodos aceitáveis para extrapolar os resultados de erros. Entretanto, em todos os casos, o método de extrapolação precisa ser consistente com o método usado para selecionar a amostra.

Quando extrapolar resultados de erros, o auditor deverá considerar os aspectos qualitativos dos erros encontrados.

Quando a população tiver sido dividida em subpopulações, a extrapolação de erros será feita separadamente para cada subpopulação e os resultados combinados.

Reavaliação do risco de amostragem

O auditor deve considerar se os erros projetados pela extrapolação para a população podem exceder o erro tolerável, levando em conta os resultados de outros procedimentos de auditoria.

O erro projetado para a população deve ser considerado em conjunto com os demais erros identificados durante a auditoria.

Quando o erro projetado exceder o erro tolerável, o auditor deverá reconsiderar sua avaliação anterior do risco de amostragem e, se esse risco for inaceitável, considerar a possibilidade de ampliar o procedimento de auditoria ou executar procedimentos de auditoria alternativos.

A eficiência da auditoria na definição e utilização da amostra pode ser melhorada se o auditor diminuir o percentual a ser testado, mas utilizar a seleção não estatística para itens similares.

1.2 Evidência da auditoria

1.2.1 Evidências e informações em auditoria

A evidência de auditoria compreende as informações utilizadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamentam sua opinião. Se consultarmos os principais dicionários da língua portuguesa, entenderemos que a palavra *evidência* significa a qualidade daquilo que é evidente, que é incontestável, que todos veem ou podem ver e verificar; caráter de objeto de conhecimento que não comporta nenhuma dúvida quanto a sua verdade ou falsidade.



Sabendo um pouco mais

As normas brasileiras de contabilidade dividem-se em duas partes principais: normas técnicas e normas profissionais. As normas técnicas são responsáveis por regulamentar a doutrina, procedimentos e regras no que tange ao exercício da profissão contábil e são identificadas pela sigla NBC T. As normas profissionais são responsáveis por regulamentar o exercício da profissão em si e representadas pela sigla NBC P. Fonte: <https://contadores.contaazul.com/blog/normas-brasileiras-de-contabilidade-como-manter-se-atualizado>

Da mesma forma, entenderemos, também, que a palavra *evidente* significa aquilo que se compreende sem nenhuma dificuldade, que não oferece dúvidas; que é claro, manifesto, patente. A evidência de auditoria inclui as informações contidas nos registros contábeis que dão suporte às demonstrações contábeis e a outras informações.

Os registros contábeis compreendem os registros de lançamentos contábeis e sua documentação-suporte (cheques e registros de transferências eletrônicas de fundos, faturas, contratos): os livros diário, razões geral e auxiliares, as reclassificações nas demonstrações contábeis não refletidas no diário e as planilhas de trabalho, que suportem as alocações de custos, cálculos, conciliações e divulgações.

O auditor deve definir e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados às circunstâncias com o objetivo de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

A evidência de auditoria é necessária para fundamentar a opinião e o relatório do auditor. Ela tem natureza cumulativa e é obtida principalmente a partir dos procedimentos de auditoria realizados durante o curso do trabalho. Contudo, ela também pode incluir informações obtidas de outras fontes, como auditorias anteriores (contanto que o auditor tenha determinado se ocorreram mudanças desde a auditoria anterior que possam afetar sua relevância para a atual auditoria, disponível na NBC TA 315, item 9 ou procedimentos de controle de qualidade da firma de auditoria para aceitação e continuidade de clientes.

Além de outras fontes, dentro e fora da entidade, seus registros contábeis são importantes fontes de evidência de auditoria. Além disso, informações que podem ser utilizadas como evidência de auditoria podem ter sido elaboradas com a utilização do trabalho de especialista da administração.

A evidência de auditoria abrange informações que suportam e corroboram (comprovam) as afirmações da administração e qualquer informação que contradiga tais afirmações. Além disso, em alguns casos, a ausência de informações (por exemplo, a recusa da administração em fornecer uma representação solicitada) é utilizada pelo auditor e, portanto, também constitui evidência de auditoria. A maior parte do trabalho do auditor para formar sua opinião consiste na obtenção e avaliação da evidência de auditoria.

Os procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria podem incluir a inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução e procedimentos analíticos, muitas vezes em combinação, além da indagação.

Embora a indagação possa fornecer importante evidência de auditoria e possa produzir evidência de distorção, sozinha, ela geralmente não fornece evidência de auditoria suficiente da ausência de distorção relevante no nível da afirmação nem da eficácia operacional dos controles.



Curiosidade

As NBCs TA geralmente não se referem ao risco inerente e ao risco de controle separadamente, mas a uma avaliação combinada dos “riscos de distorção relevante”. Fonte: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2019/REVISAONBC03

De acordo com a NBC TA 200, item 5, obtém-se segurança razoável quando o auditor tiver evidência de auditoria apropriada e suficiente para a redução do risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião não apropriada quando as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante) a um nível aceitavelmente baixo.

A suficiência e adequação da evidência de auditoria estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade de evidência de auditoria. A quantidade da evidência de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção (quanto mais elevados os riscos avaliados, maior a probabilidade de que seja exigida mais evidência de auditoria) e também pela qualidade de tal evidência de auditoria (quanto maior a qualidade, menos evidência pode ser exigida). A obtenção de mais evidência de auditoria, porém, não compensa sua má qualidade.

Adequação é a medida da qualidade da evidência de auditoria, isto é, sua relevância e confiabilidade para fornecer suporte às conclusões em que se fundamenta a opinião do auditor. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e natureza e depende das circunstâncias individuais em que é obtida.

A NBC TA 330, item 28, exige que o auditor conclua se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente. É questão de julgamento profissional determinar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo e, com isso, possibilitar ao auditor atingir conclusões razoáveis que fundamentem sua opinião.

A NBC TA 200 contém a discussão de assuntos, como a natureza dos procedimentos de auditoria, a tempestividade dos relatórios financeiros e a relação entre benefício e custo, que são fatores relevantes quando o auditor exerce o julgamento profissional e determina se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Fontes da evidência de auditoria

Alguma evidência de auditoria é obtida pela execução de procedimentos de auditoria para testar os registros contábeis, por exemplo, por meio de análise e revisão, reexecução dos procedimentos seguidos no processo de elaboração das demonstrações contábeis e conciliação de tipos e aplicações relacionadas das mesmas informações.

Pela execução de tais procedimentos de auditoria, o auditor pode determinar que os registros contábeis sejam internamente consistentes e estejam de acordo com as demonstrações contábeis.

Em geral, obtém-se mais segurança com evidência de auditoria consistente a partir de fontes diferentes ou de natureza diferente do que a partir de itens de evidência de auditoria considerados individualmente.

Por exemplo, informações corroborativas (comprobatórias), adquiridas de uma fonte independente da entidade, podem aumentar a segurança que o auditor obtém da evidência de auditoria gerada internamente, tais como a evidência existente em registros contábeis, minutas de reuniões ou representação da administração

Entre as informações de fontes independentes da entidade que o auditor pode usar como evidência de auditoria podem estar confirmações de terceiros, relatórios de analistas e dados comparáveis sobre concorrentes (dados referenciais para *benchmarking*).

1.2.2 Testes em Auditoria

Na definição do escopo de auditoria, a equipe deve definir a abrangência e o volume dos testes a serem aplicados. Para isso, é preciso que a materialidade dos testes esteja bem definida. O termo “materialidade”, em auditoria, consiste na definição de um limite, atrelado a um percentual de contas contábeis, para aceitação de possíveis falhas (*gaps*) encontradas durante os testes de auditoria, garantindo que essas falhas não impactem o patrimônio da empresa.



Figura 3: Testes em auditoria

Fonte: Freepick

Durante todas as fases do trabalho de auditoria, o auditor se dedica a obter as evidências necessárias à formulação de sua opinião sobre a fidelidade das demonstrações contábeis sob exame. Assim procede, aplicando certos testes que lhe proporcionam alcançar seus objetivos. Dois são os tipos de testes de auditoria normalmente aplicados:

- testes de observância; e
- testes substantivos.

Para a execução dos testes de auditoria, é necessário que o auditor escolha uma amostra dentro do universo do processo auditado a fim de otimizar o tempo da auditoria, reduzir os custos e produzir o relatório final dentro do prazo determinado. De acordo com Araújo, Arruda e Barretto (2009), para a definição da amostragem, o auditor deve definir a população para teste de acordo com sua experiência ou utilizando alguma metodologia predefinida, como *softwares* e planilhas de seleção aleatória.

Testes de observância

Na aplicação dos testes de observância, devem ser considerados os seguintes procedimentos: inspeção, observação, investigação e confirmação. Visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estejam em efetivo funcionamento e cumprimento.

Os testes de observância são os procedimentos empregados pelo auditor a fim de determinar se cumprem corretamente certos procedimentos de controle interno, estabelecidos pelo sistema da empresa. Às vezes chamados de “testes de procedimentos”, destinam-se a provar a credibilidade dos procedimentos de controle da empresa, e não o registro correto das transações. Por exemplo, o auditor pode verificar que o encarregado de contas a pagar aprovou cada fatura para codificação de contas; esse teste relativo à aprovação constitui um teste de observância, e não se levará em conta se a codificação das faturas é uma realidade concreta.

O teste de correção da codificação seria um teste substantivo. É a verificação da confiabilidade de um sistema de controles internos e de registros de uma entidade para realizar a avaliação dos limites do universo de elementos ou fatos a serem examinados em auditoria. São partes integrantes da pré-auditoria, onde há a observação para mensurar a qualidade dos registros e dos controles de uma célula social. Trata-se de um critério adotado para que se possa planejar um trabalho de verificação ou exame, de modo a ter consciência sobre a segurança dos informes e a probabilidade de erros e fraudes.

O objetivo do teste de observância é proporcionar razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estejam sendo executados na forma prescrita. A segurança proporcionada por tais testes é essencial se o auditor pretende depender dos procedimentos definidos pelo sistema para determinar a natureza, oportunidade e extensão dos testes substantivos de classes específicas de transações ou de saldos.

Para entender o funcionamento do sistema de controles internos da empresa auditada, o auditor entrevista os funcionários, colhendo informações acerca de como as transações são processadas. Após obter esse entendimento, é necessário: (a) verificar se o sistema funciona consistentemente conforme descrito pelos funcionários da empresa; e (b) determinar a natureza e a quantidade de erros que possam ter ocorrido na aplicação dos procedimentos

de controles previstos no sistema. Ambos os objetivos citados referem-se à efetividade do sistema de controles internos, sendo este, então, o escopo dos testes de observância.

Executando a primeira etapa dos testes de observância, o auditor determina se o sistema está funcionando conforme descrito. Isso pode acontecer por meio de uma inspeção de documentos e observação de como certas tarefas são executadas. Por exemplo: os procedimentos de controle podem requerer que todos os pedidos de compras devam ser assinados por determinado funcionário categorizado, antes que o suprimento seja providenciado junto ao fornecedor.

Para ver se esse procedimento está sendo observado corretamente, o auditor poderá testar várias compras durante o período sob exame, constatando se elas foram realizadas mediante a emissão de um pedido de compras assinado previamente pela pessoa autorizada. Por outro lado, certas características do sistema de controles internos não podem ser validadas por meio de uma inspeção, pois parte do sistema de controles pode ser baseada na segregação de certas funções. Por exemplo, os recebimentos por caixa podem ser depositados em banco pelo próprio tesoureiro, enquanto a única responsabilidade do funcionário que controla as contas a receber é atualizar os registros com base em relatórios preparados em outras fontes. Mediante observação e averiguação, o auditor determina se as duas tarefas estão sendo executadas por diferentes pessoas.

Nessa etapa dos testes de observância, o auditor não está preocupado com erros envolvendo valores, mas com erros de adesão aos procedimentos de controle previamente estabelecidos. Erros de valor provocam impacto direto nos saldos constantes das demonstrações contábeis. Erros de adesão, isto é, falta de conformidade, não resultam, necessariamente, em erro de valor nos saldos de balanço.

Uma compra, por exemplo, pode ter sido efetuada sem um pedido previamente assinado, mas o valor lançado na contabilidade pode estar correto. Os erros de adesão alertam o auditor para problemas potenciais, que podem resultar em saldos incorretos nas demonstrações contábeis. Quando esses erros são descobertos, o auditor os avalia para determinar a natureza, extensão e profundidade dos procedimentos subsequentes de auditoria, pois há uma evidente fraqueza nos procedimentos de controle.

A segunda etapa dos testes de observância refere-se especificamente aos erros de processo que possam afetar as demonstrações contábeis. Agora, o auditor está mais preocupado com o funcionamento efetivo do sistema de controles do que, propriamente, com sua estrutura. Por exemplo: o auditor promove testes em busca de erros matemáticos, erros de transcrição, codificação e lançamento. Para tanto, ele seleciona amostras de transações realizadas durante o exercício e realiza uma variedade de testes de transações.

Há uma superposição entre os testes de transações, considerados como parte dos testes de observância, e os testes substantivos. Isso pode ser constatado, por exemplo, quando

o auditor decide, durante o teste de transações, selecionar faturas para exame. A fatura pode ser testada quanto à autorização para sua emissão, correção matemática, apropriação contábil adequada, etc. Esses procedimentos naturalmente validam parte do saldo de conta que registra as vendas e parte do saldo das contas a receber, se o valor não tiver sido cobrado até o final do exercício. Os procedimentos de auditoria são um conjunto de técnicas utilizadas pelo auditor para colher evidências sobre o processo auditado e emitir um parecer técnico.

Testes substantivos

Os testes substantivos constituem a verificação contábil de maior profundidade, revestida de tecnologia competente para o exame da essência e da validade das situações informadas e encontradas. Tais testes devem compreender as operações realizadas, as contas e seus saldos, as análises pertinentes e a adoção de procedimentos que permitam ao profissional opinar com segurança por meio do pleno convencimento sobre o objeto examinado. Os testes substantivos exigem que se verifique se realmente existem os elementos patrimoniais indicados, se os elementos de custos e despesas são justificáveis e se estão cobertos por documentação competente e tempestiva, assim como se as normas contábeis e a doutrina são seguidas nos procedimentos tecnológicos empregados para registros e para as apurações e demonstrações. Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, à exatidão e à validade dos dados produzidos pelo sistema de informação da entidade. Visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade.

Os testes substantivos são aqueles empregados pelo auditor com a finalidade de obter provas suficientes e convincentes sobre as transações econômico-financeiras, saldo e divulgações nas demonstrações financeiras, em consonância com os Princípios de Contabilidade, que lhe proporcionem fundamentação razoável para a emissão do relatório.

O objetivo dos testes substantivos é certificar-se da correção de um ou mais dos seguintes pontos:

- existência: se o componente patrimonial existe em certa data;
- direitos e obrigações: se efetivamente existentes em certa data;
- ocorrência: se a transação de fato ocorreu;
- abrangência: se todas as transações estão registradas e mensuração, apresentação e divulgação: se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Os testes substantivos, também conhecidos por procedimentos substantivos, são procedimentos de auditoria destinados a obter competente e razoável evidência corroborativa da validade e propriedade do tratamento contábil das transações e saldos ou, contrariamente – e mesmo na ausência de significativa inadequação nos controles internos –, inexistência de indício de erro ou irregularidade material.

Os testes substantivos subdividem-se em:

- Testes de transações e saldos; e
- Procedimentos de revisão analítica.

A opinião do auditor concentra-se nos valores expressos nas demonstrações contábeis, o que pode sugerir que os procedimentos de auditoria se destinam, exclusivamente, a avaliar tais valores. É neste sentido que o auditor emprega os testes substantivos, cuja principal função, então, é obter as evidências básicas, como anteriormente conceituadas. Por exemplo, o auditor confirma com o banco o saldo disponível ao final do exercício ou inspeciona os documentos que comprovem o total de vendas realizadas durante o ano. O primeiro procedimento refere-se aos dados presentes no balanço patrimonial, e o último, aos saldos da demonstração do resultado do exercício.

Em síntese, os testes substantivos têm por finalidade validar os saldos apresentados nas demonstrações contábeis.

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

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

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

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

- existência: se o componente patrimonial existe em certa data;
- direitos e obrigações: se, efetivamente, existem em certa data;
- ocorrência: se a transação de fato ocorreu;
- abrangência: se todas as transações estão registradas e;
- mensuração, apresentação e divulgação: se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica.

Testes globais

Em alguns casos, o auditor pode convencer-se de que o saldo total é razoável, sem serem necessários testes detalhados. Por exemplo, nas organizações profissionais ou sem fins lucrativos, o auditor, muitas vezes, certifica-se da exatidão dos dados relativos ao ativo imobilizado e amortização, ao fazer cálculos globais; isto é possível porque há poucos tipos desses bens e poucas transações de modo que basta uma revisão geral. Outro exemplo são os lucros dos títulos de renda fixa, em que o auditor pode calcular uma taxa de lucro média, aplicando-a a toda a carteira, no final do ano, com o objetivo de determinar se os lucros totais são razoáveis; isto é fácil quando o teste envolve poucas transações e a taxa de juros é relativamente estável.

Um terceiro exemplo seria uma folha de pagamento da administração ou dos salários de empregados de uma organização pequena, onde todos recebam salários anuais fixos ou com aumentos fixados semestralmente pelos respectivos sindicatos. O auditor pode revisar a autorização dos salários e calcular o total que deve estar registrado nas demonstrações financeiras. Muitas vezes não terá que se preocupar em revisar os cartões de ponto ou registro de horas, isenções de retenção ou cálculos da folha de pagamento (a menos que tais folhas afetem outras contas, tais como estoques).

Há casos em que o auditor pode se valer das características materiais da atividade para se certificar do saldo total. Por exemplo: em um hospital, é possível determinar rapidamente se a receita bruta foi razoável, multiplicando-se o número médio de leitos ocupados pela taxa por leito em vigor, pela quantidade de dias do período. Podem-se fazer testes semelhantes no caso de hotéis, imobiliárias e escolas. Cada um desses exemplos caracteriza-se por ser de auditoria “em torno” e não “através” dos registros do cliente. Na verdade, o auditor se convence da adequação das demonstrações financeiras da empresa, empregando um elemento de natureza não contábil e trabalhando independentemente dos registros e do sistema.

Em certos casos, esses testes globais fornecem todas as provas de que o auditor necessita. Em outros, o auditor talvez prefira efetuar alguns testes de detalhes, mas, sempre que possível, devem-se realizar esses tipos de cálculos como parte da coleta de elementos comprobatórios. Mesmo quando os testes detalhados das transações não tenham revelado problema algum, devem-se resolver todas as diferenças potenciais descobertas por meio de testes globais.

Procedimentos de revisão analítica

A NBC TA 520 – Procedimentos Analíticos – trata do uso de procedimentos analíticos pelo auditor como procedimentos substantivos (procedimentos analíticos substantivos). Esta Norma também trata da responsabilidade do auditor em realizar procedimentos próximos do final da auditoria que o auxiliem formar uma conclusão geral sobre as demonstrações contábeis. A NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente –, no item 6(b), trata do uso de procedimentos analíticos como procedimentos de avaliação de risco.

A NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados –, nos itens 6 e 18, inclui requisitos e orientação em relação a natureza, época e extensão de procedimentos de auditoria em resposta a riscos avaliados; esses procedimentos de auditoria podem incluir procedimentos analíticos substantivos.

Os procedimentos de revisão analítica correspondem a uma modalidade de testes substantivos de elementos econômico-financeiros por meio de análise e comparação do relacionamento entre eles. É o procedimento de auditoria de verificação do comportamento de valores relevantes, mediante índices, quocientes e outros meios, visando identificar tendências ou situações anormais.

O pressuposto básico que fundamenta os procedimentos de revisão analítica é o relacionamento entre certos elementos econômico-financeiros que o auditor pode razoavelmente presumir e continuem existindo na ausência de condições conhecidas em contrário. A presença desse relacionamento proporciona a evidência corroborativa requerida pelas normas de auditoria relativas ao trabalho de campo.

Se os procedimentos de revisão analítica acusarem variações inesperadas no relacionamento entre os elementos, ou a existência de flutuações que seriam esperadas, ou ainda outras alterações de origem inusitada, suas causas devem ser investigadas se o auditor as julgar como indícios de anormalidades com significativa influência no resultado do seu exame.

Em outras palavras, a execução dos procedimentos de revisão analítica poderá indicar a necessidade de procedimentos adicionais ou, contrariamente, a extensão a que outros poderão ser reduzidos.

A revisão analítica é utilizada pelo auditor para levantar questões sobre as demonstrações financeiras sob exame. Cada uma delas deve ser satisfatoriamente resolvida por meio de outros procedimentos de auditoria, tais como a revisão de documentos comprobatórios, discussões com os funcionários autorizados pelo cliente, confirmação externa das transações não usuais etc. Os resultados da revisão analítica (inclusive as comparações efetuadas, os problemas levantados e sua solução) devem ser documentados nos papéis de trabalho.

A revisão analítica constitui uma forma essencial de teste substantivo. Procura responder, no nível mais simples, à pergunta: “Este item (transação, saldo etc.) é razoável?”. As técnicas empregadas constam de análise de flutuação, de índices financeiros, de tendências e outras análogas.

A revisão analítica abrange:

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

Pode-se considerar que os procedimentos de revisão analítica possuem três funções distintas e que podem ser realizados em três vezes, separadamente:

- como revisão final das demonstrações financeiras, no final da auditoria;
- como instrumento de planejamento, o qual se emprega antes de ter início a auditoria;
- como elemento de auditoria, durante a mesma.

A revisão analítica é utilizada, muitas vezes, no final da auditoria e, nesse caso, constitui uma verificação conclusiva para determinar se as demonstrações financeiras estão corretas e, caso não estejam, que perguntas têm de ser respondidas e que informação é necessária para se ter certeza de que o auditor compreende a atividade da empresa e as demonstrações financeiras.

Como instrumento de planejamento, a revisão analítica é usada para ajudar a estabelecer o escopo da auditoria. Na etapa de planejamento, pode mostrar ao auditor se a empresa se encontra em má situação e constitui, portanto, um risco relativo maior de auditoria.

Como alternativa, pode mostrar ao auditor que a empresa é sólida financeiramente, constituindo um risco de auditoria relativamente menor. Ao mesmo tempo, na etapa de planejamento, a revisão analítica pode apontar que departamentos e locais devem ser escolhidos para as visitas de trabalho, principalmente os que pareçam pouco usuais para o ano em curso, baseando-se em fatores ambientais ou tendências históricas. Como

exemplo, pode-se citar que o auditor compara os valores constantes no orçamento anual, elaborado pela administração da entidade auditada, com os valores realizados, apresentados nos balancetes analíticos contábeis.

Por último, na auditoria de setores detalhados, os auditores perguntam a si próprios, tipicamente: “Quais foram os resultados do ano anterior, para esse setor?” e “Qual deve ser a resposta correta?”.

Fazendo isto, estão aplicando procedimentos de revisão analítica ao setor que lhes foi dado examinar. Por exemplo, o encarregado de examinar as contas a receber normalmente considera, por exemplo, as questões “Como estão os saldos deste ano em comparação com os do ano passado?” e “Como a situação econômica afeta os saldos de contas a receber?”. Os procedimentos de revisão analítica devem fazer parte integrante dos testes importantes de cada um dos setores de auditoria.

Quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, deve o auditor:

- confirmar os valores das contas a receber e a pagar, através de comunicação direta com os terceiros envolvidos; e
- acompanhar o inventário físico realizado pela entidade, executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis.



Atenção

Segundo Almeida (2019), os procedimentos analíticos consistem em avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos analíticos incluem também a investigação de flutuações e relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos.

Se o auditor, durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficientes para dirimir as questões suscitadas, deverá efetuar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria até alcançar conclusões satisfatórias.

Quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição orçamentária, patrimonial e financeira e ao resultado das operações, o auditor deverá:

- confirmar os valores das contas a receber e a pagar, por meio de comunicação direta com os terceiros envolvidos; e
- avaliar o inventário físico realizado pela entidade (se relevante), executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis, se for o caso.

Para fins das normas de auditoria, o termo “procedimento analítico” significa avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Compreende, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que difiram significativamente dos valores esperados.

1.2.3 Prática dos testes em auditoria

Geralmente uma grande parte do trabalho, em todas as auditorias, pode ser completada antes do encerramento do ano. Os serviços preliminares podem ser divididos em dois tipos:

- Trabalhos que podem ser efetuados antes do encerramento do ano em todas as auditorias, independentemente da existência ou não de um bom controle interno; e
- Trabalhos que podem ser efetuados em data anterior devido à existência de um bom controle interno.

Exemplos do primeiro tipo seriam: a revisão dos procedimentos contábeis e de controle interno, testes de compras e despesas, testes de vendas e de folhas de pagamento e análise da movimentação das contas a receber e a observação; e testes do inventário físico em data preliminar, em lugar de fazê-los na data do encerramento do balanço, quando nosso julgamento sobre o controle interno o permitir, é exemplo do segundo tipo de serviços preliminares.

Ambos os tipos de serviços preliminares estão inclusos na seguinte relação dos procedimentos de auditoria, que devem ser considerados em todas as auditorias:

1. revisão dos procedimentos contábeis e de controle interno, incluindo o preparo ou revisão dos memorandos, desenvolvimento do programa de auditoria e preparo do memorando de recomendações *blueback*;
2. teste dos procedimentos e da eficiência do controle interno, incluindo: (a) vendas, despacho e faturamento; (b) compras, recebimentos e contas a pagar; e (c) folhas de pagamento;

3. revisão das operações de mudanças na posição financeira e das variações significativas ocorridas desde o ano anterior até a data do serviço preliminar;
4. revisão das reconciliações de contas bancárias de fundo fixo para salários e despesas – pode ser efetuada em data preliminar, quando existir um bom controle interno;
5. análises nas contas de títulos de renda negociáveis e investimentos e teste das transações registradas; contagens físicas dos títulos podem ser efetuadas em data preliminar, desde que possa ser mantido um controle adequado sobre os títulos, da data da contagem até a do balanço;
6. circularização das contas a receber, conferência dos saldos dos cartões dos fregueses com os saldos das contas do razão geral, teste dos vencimentos das contas a receber de fregueses e avaliação da reserva para contas incobráveis;
7. observação dos levantamentos físicos de inventário, teste da exatidão aritmética, teste da avaliação, revisão para determinar se existem estoques obsoletos ou estoques em excesso e considerações preliminares sobre o problema do preço de “custo ou de mercado, dos dois o menor”;
8. percorrer as instalações do cliente; teste nas adições e retiradas no ativo fixo, despesas de manutenção e depreciação;
9. teste nos pagamentos antecipados, despesas diferidas e ativos intangíveis; revisão da cobertura de seguros; confirmação, por teste, dos depósitos e cauções, adiantamentos para viagem etc.;
10. análise das transações nas contas relativas a empréstimos a curto e longo prazo, inspeção das promissórias liquidadas, revisão dos contratos de empréstimos e considerações sobre os direitos e obrigações a respeito dos mesmos;
11. circularização das contas a pagar quando justificada por um bom controle interno;
12. análise e teste nos passivos acumulados e contas de reserva; revisão das declarações de imposto de renda, incluindo a revisão dos termos e relatórios fiscais;
13. análise e teste nas contas de capital e lucros acumulados, revisão dos estatutos e atas de assembleias até o presente;
14. revisão nas contas de receita, análise e investigação das vendas e lucro bruto por linha de produto etc.;

15. revisão nas contas de custo e despesas, análise das variações significativas em relação ao ano anterior, teste da documentação comprovativa de algumas contas selecionadas por períodos limitados;
16. considerações sobre possíveis problemas com a apresentação das demonstrações financeiras e ajustes significativos; esses problemas devem ser discutidos dentro da empresa com o cliente, a fim de se chegar a um acordo antes da data do balanço;
17. preparo dos rascunhos das demonstrações financeiras, relatório em forma longa; relatórios para os anexos das declarações de imposto de renda, etc.;
18. designação do auxílio a nos ser prestado pelo cliente, antes ou durante os trabalhos finais.



Sabendo um pouco mais

As listas de verificação anexas têm por objetivo auxiliar essas revisões e estão divididas nas seguintes seções:

- generalidades;
- caixa e bancos;
- despacho, faturamento e duplicatas a receber;
- estoques;
- títulos a receber e investimentos;
- imobilizado;
- compras, recepção e contas a pagar;
- títulos a pagar, exigível a longo prazo e capital;
- folhas de pagamento.

Essas listas estão redigidas na forma de perguntas, porém deverão ser usadas somente como lembretes dos pontos importantes que deverão ser considerados ao efetuar-se a revisão. Não incluem todos os itens possíveis; poderão aparecer itens possíveis; poderão aparecer itens adicionais peculiares a serem considerados em cada caso. Os resultados

das revisões deverão ser anotados em memorandos cuidadosamente preparados, e não como respostas às questões constantes das listas de verificação.

As listas foram preparadas para cobrir os pontos principais que, geralmente, deveriam ser considerados na revisão de uma companhia comercial ou industrial de tamanho médio. Para pequenas companhias, muitas questões não seriam aplicáveis. Para companhias grandes ou especializadas (concessionárias de serviços públicos, sociedades financeiras, varejistas etc.), provavelmente, será necessário o preparo de listas adicionais ou suplementares para cobrir itens especiais, peculiares a essas companhias.

Em certos casos, tais como para companhias com numerosas filiais, divisões ou subsidiárias, talvez seja de interesse a compilação de um modelo de questionário para registro dos resultados de determinadas fases da revisão, com o intuito de acumular informações numa base uniforme e para facilitar comparações entre os diversos locais de atividade.



Atenção

LISTA DE VERIFICAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS E CONTROLE INTERNO

Geral

1. Temos um quadro atualizado da organização da companhia?
2. As funções de contabilidade e tesouraria estão adequadamente definidas e separadas?
3. O contador da companhia é subordinado a qual pessoa?
4. A companhia tem um auditor interno? Subordinado a quem? Descreva rapidamente o alcance do trabalho da auditoria interna.
5. É usado um plano de contas?
6. Existe um manual de contabilidade em uso corrente?
7. São preparadas e apresentadas mensalmente à gerência demonstrações financeiras acompanhadas de análise e comentários apropriados?
8. São revisadas e discutidas as demonstrações financeiras com a diretoria, o comitê executivo, o presidente, o tesoureiro, os chefes de departamento,

etc. com relação às diferenças materiais do custo *standard*, orçamentos, ou em relação a anos anteriores?

9. Os custos e despesas estão sob controle orçamentário?

10. A diretoria tem definida sua política geral com relação à cobertura de seguros? É a cobertura de seguros revisada periodicamente por um funcionário ou empregado responsável?

11. São os lançamentos contábeis (a) explicados e suportados adequadamente e (b) aprovados por um funcionário ou empregado responsável?

12. Qual o controle contábil exercido sobre as filiais? São efetuadas auditorias internas das filiais?

13. Exige-se a todos os empregados gozarem férias regularmente? São suas funções transferidas para outros funcionários na ausência de um empregado em férias ou por outro motivo?

14. Mantém-se por algum funcionário ou empregado responsável um calendário ou uma lista lembrete de prazos para entregar declarações de imposto de renda ou relatórios especiais, datas de vencimentos dos períodos para efetuar reclamações de reembolso de impostos, etc.?

15. Qual é a política da companhia com relação a que seus funcionários e empregados importantes (tais como chefe de compras, gerentes de departamentos ou divisões, etc.) tenham quaisquer interesses diretos ou indiretos ou participações lucrativas em outras empresas com as quais a companhia mantém transações? Que procedimentos são seguidos para determinar que tal política está sendo obedecida?

CAIXA E BANCOS

Geral

1. São todas as contas bancárias autorizadas pela diretoria?

2. Quantas contas bancárias são mantidas e qual o propósito de cada uma?

3. Existem contas bancárias inativas? Por que são mantidas?

4. A responsabilidade pelo recebimento e depósito do recebimento é centralizado num número de pessoas, o mais restrito possível?

5. Existe uma separação de deveres dentro da seção de caixa para possibilitar a máxima segurança possível?

6. Para os funcionários que lidam com dinheiro ou outros valores: (a) têm seguro de fidelidade? (b) gozam férias regularmente?

7. Os funcionários de outros departamentos (tais como expedição, faturamento, crédito e cobrança, compras, recebimento, etc.), que poderiam, talvez, participar de irregularidades envolvendo dinheiro ou outros ativos, têm seguro de fidelidade?

8. Os funcionários da seção de caixa também fazem quaisquer dos seguintes serviços:

- a) preparar faturas ou lançar as vendas?
- b) manter as contas a receber, ajudar na preparação de balancetes mensais de devedores, ou participar na remessa de faturas a fregueses?
- c) autorizar crédito ou aprovar descontos, devoluções ou abatimentos?
- d) forçar cobranças ou aprovar baixas de contas incobráveis?
- e) receber extratos bancários e efetuar reconciliações bancárias?
- f) guardar valores a receber tais como duplicatas?
- g) escriturar diário, razão ou contas a pagar?
- h) aprovar contas a serem pagas?
- i) preparar, assinar ou remeter cheques para pagamentos?
- j) aceitar duplicatas ou outras responsabilidades a pagar?
- k) preparar folhas de pagamento, assinar cheques para pagamento de salários, ou distribuir envelopes de pagamento?
- l) guardar envelopes de salários não reclamados?
- m) escriturar controles de inventários, ou ter custódia dos inventários?
- n) manter controles de inventários, ou ter custódia dos inventários?
- o) manter ou ter acesso a fundo fixo de caixa ou outros fundos especiais?

Caixa-recebimentos

- 1. Quais as principais origens dos recebimentos?
- 2. Onde e como são efetuados os recebimentos?
- 3. Incluem os recebimentos quantias relativamente grandes de dinheiro mais do que cheques?
- 4. Que tipo de registro de caixa-recebimento é mantido e quem o mantém?

5. Outros funcionários além daqueles da seção caixa podem efetuar recebimentos?
6. Recebe o caixa recebimentos diretamente dos fregueses?
7. Se são utilizadas caixas-registradoras, notas de vendas no balcão, recibos de cobradores, etc., para provar os recebimentos de caixa, é a comprovação efetuada por um empregado independente da caixa?
8. A abertura e o recebimento de correspondência são feitos por outra pessoa que não seja o caixa ou escriturário de contas a receber?
9. É preparada uma relação, pela pessoa que abre a correspondência, do dinheiro e cheques recebidos, e é essa relação usada por uma pessoa independente da seção caixa para comprovar a importância registrada e depositada?
10. São os recebimentos depositados intactos e sem atraso diariamente?
11. O caixa mantém controle dos recebimentos até que sejam depositados em bancos?
12. Efetua, ocasionalmente, alguma pessoa independente da seção caixa e sem acesso a caixa ou registro de contas a receber, uma comprovação de surpresa dos itens constantes do depósito com os registros de recebimentos e o canhoto de recebimento depois que este foi preparado, e acompanha o depósito até o banco?
13. Recebe-se diretamente do banco, por um empregado independente da seção caixa, uma cópia autenticada pelo banco do depósito bancário? São os itens constantes do depósito bancário autenticados pelo banco conferidos individualmente com os registros de caixa-recebimentos?
14. São os cheques depositados e recusados pelos bancos (por insuficiência de fundos etc.) entregues a outra pessoa que não seja o caixa?
15. Costuma o caixa descontar cheques do dinheiro de recebimentos?
16. Foram os bancos instruídos por escrito para não pagar cheques a favor da companhia?
17. São os recebimentos de caixa lançados nos razões de duplicatas a receber por meio de avisos de recebimento em vez de basear-se nos recebimentos de caixa?
18. No caso de filiais efetuarem cobranças, tais cobranças são depositadas em contas bancárias locais que somente podem ser movimentadas pela matriz?

19. Existem controles independentes fora da caixa de recebimentos diversos, tais como aluguéis, juros, dividendos, vendas à vista, vendas a empregados, venda de sucata, etc.?

20. São as cauções e os pagamentos adiantados de fregueses depositados sem demora e controlados?

21. Efetuam-se comprovações de surpresa (de relatórios de recebimentos, notas fiscais de venda, listagens de cobranças recebidas pelo correio ou de outras fontes) a fim de comprovar-se que todos os recebimentos de caixa foram devidamente registrados e contabilizados?

22. Se os nomes dos fregueses não são rapidamente determinados por meio dos recebimentos (ou outras condições que fazem a remessa não satisfatória):

- a) efetua o caixa o depósito da remessa sem demora?
- b) em caso contrário, entrega o caixa tal remessa a um empregado responsável que não tenha acesso à caixa ou ao registro de duplicatas a receber?
- c) controlam-se tais remessas não depositadas por meio do registro em uma conta transitória, tal como “remessas não depositadas”, etc.?
- d) ou existem outros procedimentos em vigor que facilitem um controle adequado de tais itens?

Caixa-pagamentos

- 1. Que espécie de registro de caixa-pagamentos é mantido, e quem o mantém?
- 2. São os cheques anulados devidamente inutilizados e arquivados para evitar que sejam usados novamente?
- 3. É preparado um registro de cheques simultaneamente com a emissão de cheques?
- 4. Quem assina os cheques? (Relacione os nomes e cargos ocupados.)
- 5. Revisam, as pessoas que assinam os cheques, os comprovantes e aprovações dos documentos no momento de assiná-los?
- 6. Há suficiente independência entre as pessoas autorizadas a assinar cheques para que exista a devida garantia?

Reconciliação de contas bancárias

- 1. A pessoa que efetua as reconciliações obtém, diretamente do banco ou do departamento de correspondência, os extratos bancários e os cheques pagos?

2. O processo de reconciliação inclui:

- a) comparação dos cheques com o registro de cheques quanto a número, data, favorecido e valor?
- b) exame das assinaturas e endossos, e se estiverem endossados inadequadamente são os cheques devolvidos ao banco para efetuarem os endossos apropriados?
- c) exame de cheques cancelados?
- d) comprovação da sequência numérica dos cheques?
- e) comparação das datas e valores dos depósitos diários mostrados pelos registros de caixa com os extratos bancários?
- f) verificação por testes dos detalhes dos cheques depositados conforme fichas de depósito com os detalhes correspondentes dos registros de recebimento de caixa?
- g) são as transferências bancárias verificadas para assegurar se foram registradas pelos bancos sem demora e se os dois lados da transação foram lançados?

3. Com relação a cheques não apresentados por tempo considerável:

- a) são investigados (por meio de correspondência ao favorecido, etc.)?
- b) é pedido ao banco para não pagar o cheque, e feito em seguida o estorno na contabilidade?

Inventários

- 1. Quais os principais produtos da companhia?
- 2. Descreva os processos de fabricação.
- 3. Descreva o sistema de custo e a base para custear os inventários.
- 4. Que provisões são efetuadas nos livros para mercadorias estragadas e danificadas. etc. e que não hajam sido contabilizadas, se é que existe essa possibilidade?
- 5. Como são controladas as vendas ou transferências de mercadorias entre as fábricas ou companhias associadas?
- 6. Onde estão os estoques localizados?
- 7. Quais os principais itens do estoque?
- 8. Quais são os procedimentos para contar, inspecionar e informar os embarques recebidos?

9. Qual é o método de contagem e de informação da movimentação de itens para operação durante processo de fabricação, e a entrada no almoxarifado de produtos acabados uma vez completada a produção?

10. São os estoques localizados em armazéns gerais fisicamente inspecionados de tempos em tempos?

11. Qual é a prática da companhia com relação a seguros sobre inventários? É a cobertura de seguros ajustada sem demora para variações significantes nos inventários?

12. Inventários físicos:

- a) são efetuadas contagens físicas completas pelo menos uma vez ao ano?
- b) quando são efetuadas as contagens físicas?
- c) existem instruções adequadas por escrito?
- d) são usadas etiquetas pré-numeradas e é exercido controle sobre as mesmas?
- e) são efetuadas contagens em dobro ou recontagens, pelo menos quando as diferenças com os registros de inventários são significantes?
- f) são as contagens efetuadas por pessoas distintas daquelas responsáveis pela sua guarda?
- g) são tomadas medidas para efetuar um corte adequado em relação a produção, embarques, recepção, etc.?
- h) são cuidadosamente investigadas as faltas e sobras de mercadorias?

13. Registros de inventários perpétuos:

- a) são mantidos registros deste tipo?
- b) demonstram os mesmos as importâncias bem como as quantidades e os custos?
- c) em caso positivo, são estes regularmente somados e balanceados com os controles?
- d) são os mesmos ajustados de acordo com as contagens físicas contínuas ou periódicas?
- e) em caso positivo, são tais ajustes registrados nas contas apropriadas do razão?

Síntese da unidade

A amostragem em auditoria define a aplicação de procedimentos em itens da população, que possuam relevância para a auditoria, de forma que as unidades de amostragem possuam as mesmas possibilidades de seleção e que proporcionem suporte para o auditor concluir com base em toda a população.



Atividade

1 - Uma das técnicas de auditoria consiste na aplicação de procedimento em menos de 100% dos itens considerados para análise, proporcionando a possibilidade de se concluir sobre toda a base considerada. Marque a alternativa que apresenta a denominação dessa técnica.

- a) Inspeção
- b) Amostragem
- c) Recálculo
- d) Rastreamento
- e) Observação

2 - São características da amostragem estatística:

- a) Seleção da amostra a critério do auditor.
- b) Inexistência de risco de amostragem.
- c) Seleção da amostra com base no conhecimento da empresa a ser auditada.
- d) Uso da teoria de probabilidades para avaliar os resultados.
- e) Seu uso é indicado quando a população a ser auditada é pequena.

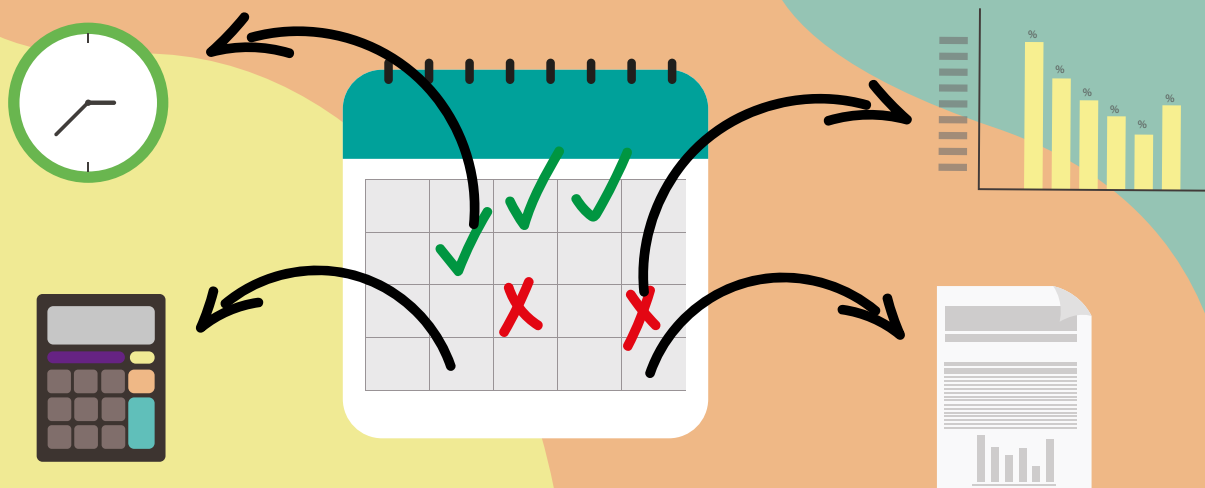


Ilustração: Flavia Moreira - EQUIPE SEAD

UNIDADE 2

2. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

2.1 Os procedimentos em auditoria



Figura 4: Planejamento
Fonte: Freepick

2.1.1 Etapas do planejamento

O plano de auditoria consiste numa série de notas que abrange o objetivo geral e a maneira de conduzir os trabalhos.

Na fase de planejamento, ao definir seu plano de auditoria, o auditor independente deve estabelecer um nível de relevância aceitável para permitir detecção de distorções relevantes. Pode utilizar-se da rotação de ênfase, que é a técnica de determinação das unidades a serem auditadas para obtenção de evidência.

O planejamento da auditoria é a etapa do trabalho na qual o auditor independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser executada. Entre os fatores a serem considerados no planejamento, é possível destacar:

- O grau de conhecimento da atividade da auditada;
- A existência da auditoria interna;
- A natureza (o que fazer, quais procedimentos aplicar), oportunidade (quando) e extensão (até onde, o percentual) dos procedimentos a serem aplicados;
- Os relatórios a serem entregues;
- A equipe técnica.

Objetivo e alcance da auditoria

Fomos solicitados por V. Sas. a examinar as demonstrações contábeis da Empresa ABC, que compreendem o balanço patrimonial de 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, incluindo as respectivas notas explicativas.

Temos o prazer de confirmar nossa aceitação e nosso entendimento desse trabalho de auditoria por meio desta carta. Nosso exame será conduzido com o objetivo de expressar nossa opinião sobre as demonstrações contábeis.

Responsabilidade do auditor

Nosso exame será conduzido de acordo com as normas profissionais e éticas relativas à auditoria independente, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Essas normas requerem o cumprimento das exigências éticas e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante. Uma auditoria envolve a realização de procedimentos para obtenção de evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro.

Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis usadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração bem como a avaliação da apresentação geral das demonstrações contábeis.

Devido às limitações inerentes de auditoria, juntamente com as limitações inerentes de controle interno, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes podem

não ser detectadas, mesmo que a auditoria seja adequadamente planejada e executada de acordo com as normas de auditoria.

Em nossa avaliação de risco, o auditor considera o controle interno relevante para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade, para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno da entidade. Entretanto, comunicaremos por escrito quaisquer deficiências significativas no controle interno relevantes para a auditoria das demonstrações contábeis que identificarmos durante a auditoria.

Responsabilidade da administração e identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável:

Nosso exame será conduzido com base no fato de que a administração reconhece e entende que é responsável:

- pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil;
- pelo controle interno que a administração determinar ser necessário;
- para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- por nos fornecer:
 - acesso a todas as informações relevantes de que a administração tem conhecimento para a elaboração das demonstrações contábeis, como registros, documentação e outros assuntos;
 - informações adicionais que o auditor pode solicitar da administração para fins da auditoria; e
 - acesso irrestrito às pessoas dentro da entidade que o auditor determinar como necessário para obter evidência de auditoria.

Como parte de nosso processo de auditoria, solicitaremos da administração confirmação por escrito sobre declarações feitas a nós em relação à auditoria.

Esperamos contar com a total cooperação de sua equipe durante nossa auditoria.

Outras informações relevantes: Inserir outras informações, como acordos de honorários, faturamento e outros termos específicos, conforme apropriado.

Relatório a ser emitido

Inserir a devida referência para a forma e o conteúdo esperados do relatório de auditoria independente.

A forma e o conteúdo do nosso relatório podem precisar ser alterados considerando nossas constatações decorrentes da auditoria.

Favor assinar e nos devolver a cópia desta carta anexada, indicando seu reconhecimento e concordância com os termos para realização da nossa auditoria das demonstrações contábeis, e sua concordância com eles, incluindo nossas respectivas responsabilidades.

Firma de auditoria

Gama Auditores Independentes

Assinatura e “de acordo” em nome da Empresa ABC

Nome e Cargo

Data

Finalidades dos planos de auditoria

A preparação de um plano de auditoria para um serviço contratado tem em vista a primeira norma de execução do trabalho de campo, conforme está descrita no boletim do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA, e que reza: “O trabalho deve ser adequadamente planejado e os assistentes, se existirem, devem ser adequadamente supervisionados.”

Ainda que no passado sempre tenhamos planejado nosso trabalho, aquele tipo de planejamento costumava ser um tanto informal e raramente constava de um documento escrito. Quanto a este ponto, vale dizer que nos últimos anos tem havido muita discussão sobre a falta de elementos comprobatórios nos papéis de trabalho e folhas de anotações escritas sobre um plano de auditoria adequado, o que tem embaraçado muitos auditores. Por meio da preparação de um plano de auditoria estamos seguindo as normas de auditoria geralmente aceitas e, ao mesmo tempo, produzimos uma prova escrita de que normas foram efetivamente observadas.

Responsabilidade pela preparação do plano de auditoria

Ainda que a redação do plano de auditoria fique a cargo de qualquer outra pessoa, a responsabilidade básica por sua preparação cabe ao gerente encarregado do trabalho ou ao sócio, se não houver gerente designado. Geralmente, o gerente e o sênior trabalham em conjunto na preparação do plano.

Em benefício da eficiência e do treinamento de auditores, o sênior deve ser estimulado a dar toda a sua contribuição para a preparação do plano e, salvo em casos excepcionais, o gerente nunca deve preparar o plano sozinho. Quando o sênior é chamado a preparar a maior parte do plano, isto quer dizer que ele assume determinadas responsabilidades

e, ao mesmo tempo, está exercitando seu treinamento. O plano que é preparado dentro destas regras exige do sênior uma cuidadosa planificação, pois ele encontra-se na melhor posição para obter todas as informações necessárias. Posteriormente, a aprovação do plano pelo gerente constitui uma verdadeira revisão do trabalho do sênior.

Se bem que seja relativamente simples emitir instruções sobre a observância de novos conceitos, não estamos totalmente seguros de que essas instruções foram observadas. E mesmo que tenham sido seguidas, ainda resta apurar se foram entendidas e executadas de acordo com o conceito original. Se cabe ao sênior preparar a maior parte do plano, o gerente deve explicar-lhe quais os objetivos do plano e o seu valor na condução da auditoria.

É óbvio que o gerente deve estar convencido deste fato. O sênior não deve pensar que o plano deve ser preparado apenas porque consta do Manual de auditoria ou porque foi preparado no ano anterior. As referências-mestres e a precedente são a maneira mais fraca de justificar instruções. Ao contrário, a pessoa que recebe instruções deve estar convencida de sua utilidade. Deve ser sempre lembrado ao sênior que a preparação do plano ajudá-lo-á a metodizar seu raciocínio e dar-lhe-á os elementos comprobatórios de que foram observadas as normas de auditoria geralmente aceitas, além de uma ideia geral sobre a maneira de conduzir os trabalhos, e possibilitará melhor coordenação do trabalho entre ele e seu supervisor. O plano aprovado constitui uma série de instruções nas quais ele pode confiar.

Ocasões em que o plano deve ser preparado

A maneira mais fácil de preparar um plano de auditoria é escrevê-lo no término dos trabalhos. Nessa ocasião, todos os fatos e números são definitivos e não haverá quaisquer dúvidas sobre os detalhes do plano que foi seguido. Este procedimento, todavia, é altamente indesejável, pois anula a finalidade de preparar um plano de auditoria. O plano deve ser preparado antes, e não depois, de terminados os trabalhos.

O momento mais conveniente para a preparação de um plano deveria ocorrer dentro desta sequência de fatos:

- Conferência preliminar com o cliente, quando são discutidos os prazos de encerramento das contas, os problemas especiais e outros fatos correlatos;
- Preparação do plano preliminar de auditoria que deve cobrir, pelo menos, o trabalho na área do controle interno;
- Na época em que foi completada a avaliação do controle interno, em que todas as falhas e os pontos fortes foram listados;

- Revisão do plano preliminar de auditoria para efeito de localizar problemas de controle interno;
- Na época em que são preparados os programas detalhados de auditoria;
- À medida que progride o trabalho, o plano de auditoria e o programa de auditoria originais deverão ser revisados, segundo as necessidades.

Na prática, é possível que não seja observada essa sequência de fatos, em virtude da urgência para dar início à auditoria, a fim de manter os auditores permanentemente ocupados e para obter imediatamente certas informações, tais como as respostas de circularizações. Nesses casos, o trabalho de auditoria deve acontecer apenas quando forem realizados todos os esforços para formalizar um plano de auditoria no início dos trabalhos. Dar início aos trabalhos antes de preparar o plano não constitui uma desculpa para atrasar sua preparação ou adiá-lo para o final.



Sabendo um pouco mais

Os planos de auditoria fornecem todos os detalhes dos processos que serão auditados, com definição de prazos, horários e informações específicas sobre cada etapa da auditoria. Maneira de preparar os planos de auditoria

Os planos de auditoria não devem ser estereotipados. Devem ser preparados especificamente para cada auditoria e devem ser o mais informativo possível. Normalmente, eles se desenvolvem como consequência de reuniões do sênior com o cliente, gerente principal ou sócio, seguidas depois por uma observação preliminar das operações do cliente e da avaliação do controle interno. Um dos métodos recomendáveis é o de o gerente preparar com o sênior o esquema básico do plano e depois encarregá-lo de completar os detalhes. Daí em diante, o gerente revisa o plano completo e devolve ao sênior as partes reescritas, se for o caso.

Uma vez que o plano foi preparado, é necessário evitar que o serviço planejado permaneça inacabado. Sob o aspecto legal, o auditor poderá encontrar-se em situação muito embaraçosa se for comprovado que ele tinha consciência de que deveria ter feito certo trabalho e, no entanto, deixou de aplicar os procedimentos exigidos.

Por outro lado, poucos são os planos antecipadamente preparados que são seguidos em toda a sua extensão. Podem ocorrer alterações em virtude de fatos encontrados durante o trabalho, podem ser descobertas falhas adicionais no controle interno, ou podem surgir novos problemas de ordem técnica. É possível, também, que o cliente modifique o plano de encerramento das contas ou que ocorram muitos outros fatos que provoquem alterações no plano original.

Assim, à medida que a auditoria vai se desenvolvendo, o plano deve ser revisado de acordo com as circunstâncias e devem ser tomadas as providências necessárias para que todo o trabalho planejado seja efetivamente executado. Se algumas partes do plano ficarem superadas, o plano deverá indicar claramente as razões para a mudança ou essas partes deverão ser destruídas.

No planejamento de auditoria, o auditor independente pode utilizar-se da técnica de determinação das unidades a serem auditadas para obtenção de evidência de auditoria. Esta técnica denomina-se rotação de ênfase.

Conteúdo dos planos de auditoria

Geralmente, nenhum plano de auditoria deve conter tantos detalhes que possa ser considerado um programa de auditoria. Nas auditorias pequenas, é preparado um plano para cada cliente. Algumas vezes, pode ser preparado para um grande cliente um plano-piloto, em formato adaptado para um sistema de índices de referências e abrangendo os aspectos gerais da auditoria, com planos separados para cada uma das empresas subsidiárias e divisões.

De qualquer forma, os planos de auditoria devem abranger comumente os seguintes pontos:

- Objetivos;
- Problemas especiais;
- Previsões de horas e esquema de trabalho;
- Documentações e informações complementares.

Objetivos: o menos que se pode esperar de quem planeja uma auditoria é a definição clara do alcance do trabalho. Essa definição inclui o tipo de opinião a ser dada, as demonstrações contábeis que serão examinadas, as declarações de rendimentos que serão preparadas e se há possibilidade de serem utilizados os serviços de revisão do departamento de consultoria. Todavia, ainda, devem ser dadas as datas máximas para o término de cada serviço. A maior parte dessas informações será fornecida pelo gerente ou sócio; se ele espera que o sênior ajude-o na preparação do plano, cumpre dar-lhe todos os dados.

Problemas especiais: devem ser escritos com detalhes todos os problemas especiais que poderão ser encontrados numa auditoria. Geralmente, apenas devem constar do plano os problemas de natureza técnica, tais como procedimentos de inventários não usuais, implicações decorrentes de nova legislação ou expectativa de alterações na aplicação dos preceitos de contabilidade. Problemas mecânicos, tais como a forma de executar um procedimento de auditoria, devem ser reservados para o programa de auditoria. Todavia, o plano de auditoria deverá especificar as falhas e os controles fortes não usuais, assim como os procedimentos de auditoria destinados a cobrir as áreas fracas ou as áreas que foram eliminadas porque indicaram estar sob rígidos controles.

Previsão de horas e esquema de trabalho: a previsão de horas constitui uma parte essencial do plano de auditoria e deve ser usada como instrumento de controle na condução dos trabalhos. Nas auditorias de curta duração, a previsão de horas pode limitar-se à informação do número total de horas. Entretanto, esse procedimento não é muito recomendável, ainda que seja utilizado em larga escala.

A previsão de horas deve ser preparada com suficientes detalhes, a fim de que as variações possam ser notadas durante o curso do trabalho, e não após o seu término. Se não pudermos notar imediatamente essas variações, ficaremos incapacitados para observar as ineficiências, os efeitos de instruções inadequadas e de situações previsíveis. Pode-se dar o caso de perdermos a oportunidade de informar ao cliente, no momento oportuno, que o custo da auditoria será mais elevado do que originalmente calculado.

Se, entretanto, notamos que a previsão de horas está crescendo excessivamente numa determinada área, poderemos solicitar ao cliente que nos forneça assistentes para ajudar-nos na preparação de quadros demonstrativos e análises ou para realizar tarefas rotineiras de escritório. Uma outra vantagem na preparação da previsão de horas com detalhes é podermos determinar se estamos gastando tempo demais em áreas de menor importância para a auditoria, tais como caixa e despesas pré-pagas.

Os esquemas de trabalho são sempre apreciados como elementos de apoio à previsão de horas. Esses esquemas podem consistir numa série de notas, indicando quem deve fazer o que ou colocando o nome do auditor junto à seção do programa de auditoria pelo qual ele será responsável. Nas grandes auditorias, talvez seja conveniente refazer o cronograma para mostrar, semanalmente, o total de horas previstas, segundo as categorias gerais de procedimentos de auditoria.

Documentações e informações complementares: o plano deve conter também uma lista de todas as instruções especiais emitidas pelo cliente, uma relação dos serviços distribuídos para outros escritórios, o plano de encerramento de contas preparado pelo cliente, listas das análises a serem fornecidas pelo cliente e outras notas de utilidade na condução da auditoria.

2.1.2 Responsabilidade pelo planejamento

Geralmente, o planejamento é elaborado pelo gerente do trabalho com a participação e aprovação do sócio encarregado. As grandes firmas de auditoria dão grande importância ao planejamento, definindo roteiros, formulários e padrões para sua elaboração.



Curiosidade

Segundo o dicionário, planejamento significa ação de preparar um trabalho, ou um objetivo, de forma sistemática, elaborar um plano com etapas, procedimentos ou meios que devem ser usados. Fonte: <https://www.dicio.com.br/planejamento/>

Fases do processo de auditoria

O trabalho de auditoria tem por meta principal cumprir de forma eficiente e eficaz as três fases do processo de auditoria: o planejamento, a execução e a conclusão.

O planejamento de auditoria deve ser desenvolvido de acordo com uma metodologia definida pela empresa de auditoria levando em consideração as características da empresa auditada e os objetivos do trabalho.

Fases do processo de planejamento de auditoria

O Planejamento de Auditoria envolve as seguintes principais fases:

- Considerações Gerais sobre a Empresa Auditada.
- Determinação dos Riscos de Auditoria.
- Atualização das informações-base.
- Determinação dos componentes significativos.
- Identificação dos objetivos e riscos relativos a cada componente significativo.
- Planejamento da abordagem geral de auditoria.
- Planejamento do trabalho

Considerações gerais sobre a empresa auditada

As seguintes questões devem ser estudadas:

- Que tipo de modelo de gestão é adotado pela empresa?
- Qual sua estrutura organizacional?
- Que tipo de sistema de informações contábeis e gerenciais é adotado?
- Há um planejamento estratégico das operações?
- Há um orçamento empresarial integrado?
- Os sistemas operacionais, administrativos e de controle interno estão documentados em manuais?
- A que tipo de regulamentação a empresa está sujeita?

Após tomar conhecimento dos aspectos relacionados nas questões formuladas, o auditor deve analisar os riscos envolvidos no trabalho que será realizado.

Determinação dos riscos de auditoria

Na fase de planejamento, deve ser levado em consideração o risco de emitirmos um relatório errado ou incompleto. Esse risco pode ser classificado em:

- Risco inerente – é a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles da empresa. Por exemplo, se uma empresa concentra suas operações com entidades governamentais, o risco à sua atividade e à realização de seus ativos pode ser considerado alto.
- Risco de controle – é o risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte em tempo hábil erros ou irregularidades relevantes.
- Risco de detecção – como nosso exame é efetuado em base de testes, é o risco de não descobrirmos eventuais erros ou irregularidades relevantes

Atualização das informações-base

Quando a auditoria está sendo o planejamento para uma empresa em que o auditor executou trabalhos em anos anteriores, as principais informações já foram obtidas e estão registradas em seus papéis de trabalho. Assim sendo, deverá atualizar as informações relativas, principalmente, aos seguintes aspectos:

- Natureza das atividades e ambiente interno e externo à empresa.
- Sistemas contábeis e procedimentos de controle.
- Mudanças nos sistemas operacionais e de controle.
- Fatos relevantes relativos à operação.
- Assuntos financeiros da empresa.
- Estrutura organizacional.

Determinação dos componentes significativos

Componentes significativos são representados por operações, áreas, contas contábeis que tenham relevante importância para o objetivo da auditoria. Esses componentes significativos podem ser identificados através da análise de relatórios gerenciais ou financeiros, planejamento estratégico, orçamento, etc.

Os esforços de auditoria serão distribuídos de acordo com a importância relativa dos componentes significativos identificados.

2.1.3 Os processos na auditoria

A finalidade estabelecida para uma auditoria é a emissão de uma opinião fundamentada por uma pessoa independente, porém com capacitação técnica e profissional suficiente para emití-la. O objeto a ser examinado pode estar apresentado de diversas formas, como um saldo contábil, um documento, um formulário, e assim por diante.

O termo auditoria tem sido empregado para diferentes tipos de atividades, mas com a mesma finalidade, qual seja, a de um especialista em sua área de atuação com vistas à emissão de uma opinião. Essa opinião tem de estar abalizada e ser concreta, não se permitindo a emissão de uma opinião sem que tenham sido obtidos os elementos comprobatórios que atestem a veracidade de certa afirmação. A auditoria não pode ser alicerçada em dados não concretos e de esparsas informações, mas ser fatural, permitindo correta e inquestionável opinião sobre o dado examinado.

É a correta combinação do conhecimento técnico obtido pelo auditor, por meio de estudos regulamentares e de aprimoramento de sua capacitação, com a experiência que vai adquirindo, em uma carreira diversificada de situações e problemas, que faz com que ocorra o amadurecimento mental criterioso, dando-lhe competência para o julgamento dos fatos com exatidão e eficiência.

Para que sejam obtidas condições para concluir e aptidão para firmar posição acerca do item submetido à apreciação, é preciso seguir um roteiro determinado, reunindo subsídios e informações em extensão e profundidade adequados. Na sequência dessa combinação, o trabalho que se inicia é o de analisar a informação buscando o conhecimento, a interpretação e o planejamento do percurso a ser percorrido.

O passo seguinte trata de avaliar a afirmação, determinando métodos e medidas a serem obedecidos, refletindo-se sobre as ponderações que poderão dificultar sua obtenção. Por terceiro, encontra-se o trabalho de pesquisa e obtenção dos elementos comprobatórios, constatando, por via amostral, os tempos e quantidades satisfatórias para a formação de uma opinião. Por último, avaliam-se todas as informações obtidas quanto à suficiência e ao conjunto para se poder emitir uma opinião.

Um roteiro sinóptico do processo auditorial pode ser assim apresentado:

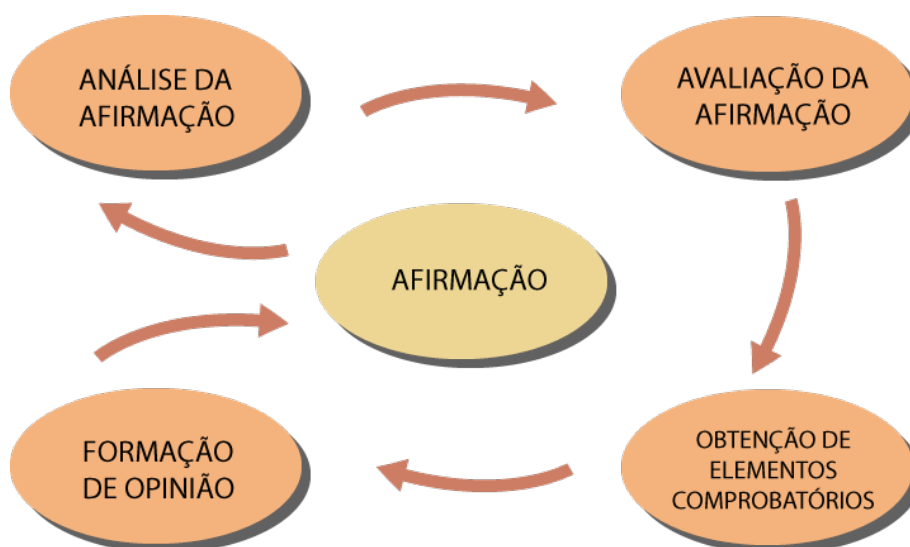


Figura 5 - Roteiro Sinóptico
Fonte: Ilustração Flávia Moreira - Equipe SEAD

Análise da afirmação

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

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

Por exemplo, um balanço patrimonial representa uma demonstração contábil que espelha, através de levantamento contábil, a posição patrimonial e financeira da empresa em determinada data. O balanço patrimonial é, portanto, uma afirmação da empresa com relação a seu patrimônio e sua posição financeira.

Sua análise permite identificar que dispõe de várias afirmações descritas por bens, como valores existentes em caixa próprio, valores depositados em bancos, valores investidos em aplicações financeiras, imóveis, estoques, etc.; direitos, como valores a receber de clientes, estoques de propriedades da empresa consignados com terceiros, investimentos realizados, etc.; e obrigações a cumprir, como contas a pagar a fornecedores, empréstimos obtidos junto a instituições financeiras, impostos federais, estaduais e municipais a recolher, etc., originados de diversas naturezas, sendo cada um, isoladamente, uma afirmação.

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

Fundamentalmente, uma análise adequada compreende, para efeito de auditoria, 4 grandes pontos:

- Revisão analítica;
- Planejamento;
- Conhecimento;
- Conteúdo do planejamento.

Revisão analítica

Como instrumento auxiliar de planejamento e de análise, a revisão analítica é usada para estabelecer a abrangência da auditoria. Inicialmente, pode mostrar, ao auditor, a existência de um risco de maior importância que mereça atenção e profundidade em seu exame, contraposto a outros riscos que possam ter menor significado no trabalho como um todo.

Na fase de revisão analítica, é importante questionar cada dado para poder obter o maior número de informações possível e assim dar continuidade à fase de planejamento do trabalho. É preciso olhar a informação buscando respostas simples e objetivas que deem noção do objeto que se quer examinar.

Num balanço patrimonial, o valor descrito como caixa pode possuir significado muito pequeno quando se audita uma empresa industrial ou comercial, sendo possivelmente o de maior risco o valor dos estoques ou das contas a receber. Contudo, numa instituição financeira, o valor do caixa requer atenção diferenciada em função de ser o maior risco da organização, sendo o estoque possivelmente composto de material de expediente.

Em complemento, a revisão analítica pode apontar os locais, departamentos e filiais cuja escolha deva recair para as visitas e exames de auditoria em função de fatores históricos, aspectos de controle e volumes operacionais.

Uma das formas de se executar a revisão analítica é, por exemplo, para efeito das afirmações contidas na demonstração de resultados, adotar-se uma metodologia comparativa de receitas e despesas, considerando-se as receitas brutas de vendas como base de 100%, e computar os demais elementos integrantes em relação a ela. Pode-se proceder a uma análise horizontal e vertical e ser esta um dado para efeito de planejamento e encaminhamento dos trabalhos futuros.

A cada dado existente é preciso levantar uma série de perguntas, como: O que há por trás desse valor? Há vários locais? Quais controles principais são mantidos? Que tipo de problemas podemos ter em relação a esse valor? Este valor é material em relação ao que preciso examinar? Há registros auxiliares?

2.2 Roteiro para realização da auditoria

2.2.1 Execução da auditoria

A partir do momento em que começamos a dar importância aos processos de conscientização na transmissão e recepção de informações que constituem elos para resolução de tarefas operacionais que não sejam feitos de forma verbal, principalmente para identificar responsabilidades, dá-se o balizamento das documentações em papel nas empresas. Portanto, as tarefas de auditoria, como ferramenta para avaliar a aderência aos procedimentos, também devem ser documentadas em papéis de forma padronizada.

Os conjuntos de dados sensíveis aglutinados nas diferentes pastas contidas nas folhas de trabalho, logicamente apresentados de forma inteligível para todos os auditores que queiram ver, são da propriedade do auditor. Eles devem ficar em poder do auditor mesmo após o término da auditoria.

Quanto mais papéis os auditores conseguirem colher e juntar como evidência, melhor será o alcance do objetivo daquela auditoria. Todavia, essa colocação não é mais verdade na auditoria moderna, uma vez que alguns papéis são guardados em forma eletrônica.

O auditor utiliza como subsídio para indicação dos exames realizados sinais explícitos e objetivos, letras e notas explicativas. Assim, com o avanço da tecnologia, o auditor, no exercício de sua profissão, leva consigo a máquina e os programas já estruturados e tudo é feito via processamento eletrônico de dados.

A auditoria é exercida sem colocar barreiras e limites em seus trabalhos. O contador, no exercício da auditoria, é obrigado a usar sua cultura geral e encetar trabalhos de outras espécies, em face da aplicação de técnicas e ciências. Às vezes, ele se vê obrigado a utilizar, para a prática de seus conhecimentos, outras disciplinas que se apresentam como meios para atingir o fim principal.

Dentro da auditoria, é notável a importância dos papéis de trabalho para o registro dos planejamentos, natureza, definição de prazos para execução das tarefas e a extensão para busca de evidências corroborativas. Adicionalmente, documentam-se as conclusões e as deduções do auditor a partir das evidências obtidas no decorrer da auditoria.

Os papéis de trabalho são definidos como ferramentas para a execução do trabalho do auditor, pois neles estão destacados os procedimentos adotados durante todo o exame. Dessa forma, transformam-se, após sua finalização, em um instrumento a ser utilizado nos futuros trabalhos de auditoria e ainda servem para representar, em caso de ação na Justiça, as evidências do trabalho executado, além de acumular todas as provas necessárias para sustentar o parecer.

Com o desenvolvimento da tecnologia, os papéis de trabalho assumem um novo enfoque. Este não se baseia na utilização dos mesmos procedimentos com auxílio da informática, mas na modernização dos procedimentos com a informatização. Com isso, o trabalho de auditoria passa a ter uma economia de custos e, ainda, a alternativa de executar testes extensivos, proporcionando um compartilhamento das informações com distintas localidades.

A finalidade das normas de procedimento na execução da auditoria é estabelecer os critérios ou a forma geral das táticas ou ações intencionais, sistemáticas e equilibradas que o auditor tem que seguir. Essas táticas e ações representam as regras de inspeção que o auditor implementa em sua busca de informações probatórias, visando a alcançar um determinado resultado.

2.2.2 Papéis de trabalho em auditoria

Os papéis de trabalho constituem um conjunto de formulários, preenchidos logicamente com seus anexos que evidenciem os fatos relatados. Contêm as informações coligidas durante o teste, os procedimentos executados e as opiniões formadas sobre o objeto de auditoria.

São utilizados para registrar as descobertas e comprovar o trabalho. A propriedade dos papéis é exclusiva do auditor. São de natureza confidencial, por revelar afirmações obtidas que não podem ser utilizadas em benefício próprio ou de outrem.

O conjunto das informações contidas nos papéis de trabalho demonstra que o auditor cumpriu as normas de auditoria. Uma das normas internacionais de auditoria refere-se à documentação, no contexto da auditoria das demonstrações financeiras. Esta norma esclarece que o auditor deve documentar questões que forem importantes para proporcionar evidência de modo a fundamentar a opinião de auditoria e evidenciar que o trabalho foi executado de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.

Entende-se que, como conjunto de formulários e documentos que contém as informações e apontamentos coligidos pelo auditor no decurso do exame, as provas por ele realizadas e, em muitos casos, a descrição dessas provas constituem o testemunho do trabalho executado e o fundamento de sua opinião. Por essa razão, embora a empresa concorra para sua obtenção, os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva e confidencial do auditor.

Os papéis de trabalho, por natureza, devem ser autossuficientes e não devem necessitar, subsequentemente, de explicações verbais e adicionais do preparador, evidenciando assim:

- critérios contábeis adotados pela empresa;
- descrição de cada uma das fases do procedimento de auditoria (escopo do trabalho efetuado);
- fontes de informações; e
- observações, comentários e conclusões obtidas.

Finalidades dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho têm por finalidade:

- Atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- Evidenciar o trabalho feito e as conclusões alcançadas, acumulando as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- Constituir um registro que possibilite consultas posteriores, auxiliando no trabalho da próxima auditoria (se bem preparados, servem de guia ao serviço seguinte, fazendo com que este seja conduzido de forma mais eficiente);
- Servir de suporte para emissão de relatórios que orientem a gerência;
- Servir como ferramenta de treinamento de outros auditores;
- Facilitar a revisão, por parte do auditor responsável, a fim de assegurá-lo de que o serviço foi efetuado de maneira correta;

- Representar na justiça as evidências do trabalho executado (havendo ação contra o auditor ou contra a firma);
- Servir como subsídio para avaliação de desempenho do auditor que executou os passos dos programas de auditoria, além de espelhar características do auditor como:
 - grau de conhecimento em contabilidade, auditoria e impostos;
 - bom senso;
 - imaginação;
 - capacidade de nitidez, clareza e organização;
 - hábito de limpeza;
 - boa redação.

Os papéis de trabalho devem ser delineados e completados de tal maneira que constituam:

- a) evidência do trabalho feito e das conclusões alcançadas, que serviram de base aos relatórios ou pareceres da firma, sobre as demonstrações financeiras. Representam o atendimento a uma das normas de auditoria, chamada Norma de Campo;
- b) um registro que se possa consultar para obter detalhes de saldos de contas, das demonstrações financeiras ou outros dados relativos à auditoria; e
- c) um meio de revisão da qualidade da auditoria.

Dessa forma, podem-se destacar como aspectos fundamentais dos papéis de trabalho:

Completude

Os papéis de trabalho devem ser completos, atendendo aos requisitos de integridade. Portanto, já que são o sustentáculo da opinião do auditor, devem apresentar a completude das informações necessárias para a concretização do serviço.

Objetividade

As informações devem ser apresentadas quando consideradas realmente necessárias, registrando apenas os pontos materiais vitais para o entendimento, não sendo sucintas demais, mas registrando a quantidade e a qualidade certa. Mesmo em contato com as mais variadas fontes e documentos, o auditor só informa, nos papéis de trabalho, o necessário e considerado relevante ou vital para o entendimento.

É recomendável, portanto, que seja objetivo, registrando a quantidade e a qualidade certas.

Concisão

Com artifícios de cruzamento de fatos apresentados, os papéis de trabalho devem ser concisos. No entanto, qualquer pessoa que revisar os papéis de trabalho, mesmo sem participação direta na equipe de auditoria, deve compreender seu conteúdo sem explicações verbais adicionais do profissional que os preparou.

Lógica

Para facilitar o entendimento do leitor ou revisor dos papéis de trabalho, eles devem ser elaborados segundo o raciocínio lógico, apresentando a sequência natural dos fatos e o objetivo a ser atingido. Essa característica dos papéis orienta quanto à eliminação de qualquer impressão que impeça a clareza dos fatos apresentados.

Limpeza

As imperfeições na preparação dos papéis de trabalho devem ser eliminadas. Por conseguinte, recomendamos os papéis inteiros e do mesmo tamanho. Devem-se dobrar os papéis com bastante cuidado. Por exemplo: os papéis de tamanho pequeno, utilizados como evidências, devem ser colados nos papéis do tamanho adotado pela equipe e referenciados adequadamente.

Natureza e divisão dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho podem ser apresentados na forma que o auditor deseja. É apenas necessária uma padronização pela equipe de auditoria para facilitar o entendimento, o acompanhamento do arquivo e a avaliação da evidência levantada durante o exame. Essas etapas são idealizadas de forma ágil e flexível, adaptável segundo as circunstâncias.

As grandes empresas de auditoria independentes, normalmente, preparam os programas-padrão, a serem preenchidos pelos auditores de sua equipe, para todas as áreas das demonstrações financeiras e para outros assuntos relacionados com a auditoria. Segundo Imoniana (2019), os papéis de trabalho, elaborados pelo auditor, são preparados à medida que ele analisa as diversas contas do razão geral da contabilidade, com o objetivo de ter um registro de serviço executado.

O memorando é um modelo que serve para relatar os procedimentos adotados pela empresa e critérios empregados por ele e pela empresa. Subsidia as tarefas realizadas pelo auditor, com um resumo ou com uma sequência mais longa, de acordo com as circunstâncias necessárias nessa ocasião.

O balancete de trabalho, denominado balancete do razão, de alguma forma relaciona-se com os demais papéis de trabalho, sendo mais sintético que estes.

Os tipos variam de acordo com as circunstâncias e as necessidades e traduzem uma estrutura de fácil composição e entendimento.

Trazem, obrigatoriamente, espaços que determinem o nome da unidade, departamento, empresa ou área a que se refere, codificação do papel de trabalho, evidênciação de quem o preparou, revisou, aprovou e as datas de preparação. Geralmente, os papéis de trabalho podem ser de natureza permanente ou corrente.

Papéis de trabalho de natureza permanente

As pastas de natureza permanente contêm informações de caráter contínuo e podem ser requeridas para o uso em mais de um exercício social. Entre outros documentos constantes nessas pastas, citamos:

- Estatuto social ou contrato social que inclui ou exclui sócios. Também devem ser incluídos nesta seção documentos referentes às modificações da razão social após fusão, cisão ou incorporação de novas entidades.
- Leis e decretos específicos do setor no qual atua a empresa. Por exemplo: regulamento da Anatel para área de telefonia, TV a cabo e telecomunicação. Não seria necessário arquivar as Leis das Sociedades Anônimas, pois os auditores vivenciam isso diariamente.

Podem ser arquivados, também, os documentos exigidos pelo regulamento da Comissão de Valores Mobiliários:

- cópias de atas de assembleias;
- endereços dos estabelecimentos que compõem a empresa e a breve descrição de atividades de negócios efetuadas nas localidades;
- organograma estrutural descrevendo as funções dos principais cargos existentes. É importante incluir também o número dos funcionários (*headcount*) nos departamentos e os nomes dos funcionários responsáveis;
- cópias de alçadas mais recentes da empresa;
- breve histórico da empresa desde sua formação, incluindo fusão, cisão e incorporação, se houver;
- descrição dos sistemas de informações contábeis e sistemas de informações gerenciais implantados;
- manual dos procedimentos internos;

- lista de principais ativos fixos e suas localizações;
- lista e nomes de consultores, advogados, bancos e seguradoras;
- cópias de contrato de financiamento a longo prazo; e
- cópias de contratos de assistência técnica etc.

Papéis de trabalho de natureza corrente

As pastas de natureza corrente contêm informações de caráter transitório e são utilizadas em apenas um exercício social. Entre outros documentos constantes nestas pastas, citamos:

- cópia de carta-comentário para a gerência;
- cópia de balancete que esteja sendo auditado;
- cópias de todas as demonstrações financeiras apresentadas para auditoria;
- descrição dos procedimentos de controles internos;
- programas de auditoria que foram aplicados, mostrando os passos planejados, os trabalhos efetuados e os resultados obtidos;
- *checklist* para os cumprimentos das legislações locais, em relação à evidenciação dos princípios contábeis, dos padrões contábeis e de auditoria;
- resoluções dos comitês de orçamento e de auditoria, entre outros;
- carta de representação.

2.2.3 Conclusão da auditoria

O término do trabalho do auditor, com relação ao serviço de auditoria, é a data do parecer de auditoria. Esse processo de encerramento das demonstrações contábeis envolve a reorganização dos papéis de trabalho em forma final, negociação com cliente e emissão dos relatórios finais para o uso dos interessados.



Figura 5: Conclusão de trabalho

Fonte: Freepick

A fase de conclusão da auditoria é a fase de negociação dos ajustes contábeis que por ventura os auditores julguem necessários para que as demonstrações contábeis apresentem sua razoabilidade em todos os aspectos relevantes. É a fase em que se espera que auditores cedam em seus posicionamentos se notarem que a posição do cliente faz sentido, comparando-a com sua metodologia, e se, evidentemente, a relação custo/benefícios não venha a ferir as partes interessadas. Também notam-se eventos subsequentes que devem ser contemplados na medida em que seus efeitos possam mudar os balanços após a sua publicação.

Normalmente, exige-se independência na postura que permita a apresentação de conclusão, que não sofra efeitos de influências e que comprometa julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional.

É nesse momento que se esclarecem questões de responsabilidade. Cabe à administração da companhia a responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis condensadas, derivadas das demonstrações contábeis auditadas, de acordo com a base descrita na nota explicativa; e a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis condensadas, com base nas normas brasileiras e internacionais de auditoria conduzidas de acordo com a NBC TA 810, sobre emissão de relatório de Demonstrações Contábeis.

Conclusão de trabalho de auditoria

A fim de chegar a um acordo que satisfaça os regulamentos da CVM no tocante às divulgações, algumas etapas finais de conclusão de auditoria são tratadas com bastante cuidado. São elas: (a) lançamentos de ajustes e/ou reclassificações; (b) formação da opinião e emissão do parecer (NBC TA 700); e também (c) transmissão de cartas-comentários e de recomendações.

Geralmente, durante o transcorrer do trabalho, o auditor pode vir a descobrir quaisquer erros nos processos contábeis sob exame que requereriam correções por parte da empresa auditada. Isso certamente receberia atenção dos auditores e também teria ênfase de análise de efeitos de ajustes para a constituição de provisão para imposto de renda e demais reservas. Por isso, essas divergências de opinião com relação ao auditor, tanto na questão de interpretação das normas contábeis como na implementação das políticas contábeis que atendam aos requisitos dos organismos reguladores, devem ser sanadas no momento conclusivo do trabalho.

Depois da discussão sobre divergência de posições no tratamento contábil ou interpretação errônea das normas contábeis pelo cliente em relação às contas ou grupos de contas contábeis, o auditor deve se pronunciar a respeito da situação econômica, financeira e contábil expressando sua opinião por meio de pareceres. Esses pareceres podem ou não conter ressalvas. A data que normalmente se considera para o parecer é aquela de término dos serviços no campo.

Ademais, considerando que um dos frutos dos serviços de auditoria é o apoio gerencial para um bom andamento da atividade de governança, o auditor também gera cartas-comentários elencando os pontos que, durante os serviços, pareceram fraquezas que mereciam ser corrigidas. Assim, o auditor agrega pontos de recomendações para eliminação ou redução dos riscos dessas fraquezas, sobre os quais os gestores chegam a acordo com o auditor, incluindo as medidas de correção e os prazos de implementação.

Assim, para que a conclusão do trabalho de auditoria seja efetivada, é exigida a carta de representações formais sobre as responsabilidades da administração, abordada na NBC TA 580. Essa carta deve contemplar, entre outras informações, as seguintes: declaração por parte da administração de que as práticas contábeis que foram utilizadas são apropriadas às circunstâncias; informação sobre o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação de assuntos específicos; necessidade de que a administração declare que informou ao auditor todas as deficiências do controle interno de que tem conhecimento; e confirmação de afirmações específicas que constam nas demonstrações contábeis, principalmente aquelas que envolvem intenções.

Negociações entre auditor e alta administração

A negociação, nesse contexto, não é do tom da palavra, mas de consenso em termos de vários atributos considerados para se concluir a auditoria independente e emitir o parecer. Atributos tais como:

- **Ajustes a serem feitos:** confrontando-se os documentos originários e conferindo-os com os registros e os cálculos feitos pelo auditor com relação às contas do balanço, é possível que se levantem divergências. Essas divergências, que são normalmente

orientadas pelas interpretações de normas e critérios de avaliação, são discutidas e a relevância é ponderada. Se isso afetar de forma material, recomenda-se que os registros contábeis sejam ajustados.

- **Itens a serem ressaltados:** pelo fato de a discussão dever girar em torno de um consenso para divulgação se o cliente adota uma política contábil para registro de uma transação em desacordo com as normas vigentes, valeria a pena observar se seu efeito é relevante. Se não parece relevante, considerando sua materialidade, o auditor não precisa se preocupar, pois não geraria distorções materiais aos olhos do usuário das informações contábeis. Tem-se divulgado pelos organismos de regulação que os motivos de discordância entre o auditor e o cliente nessa fase são o critério de reconhecimento de receita do cliente e a forma consistente de sua aplicação no período auditado.

- **Emissão da carta de representação:** efetivamente, qualquer que seja o parecer a ser divulgado, haja vista o último rito que é celebrado pelo auditor, a alta administração precisa emitir a carta de representação que evidencia a responsabilidade pelas principais contas apresentadas para os auditores independentes. Isso, em essência, encerra o trabalho de modo que o parecer seja assinado pelo auditor e encaminhado para publicação.

O relatório do auditor e pareceres: espécies, tipos e variações

Construtos

Os relatórios, por natureza, são frutos dos trabalhos de auditoria nos quais se refletem resumidamente os achados dos trabalhos extraídos dos papéis de trabalho.

Quando os trabalhos têm objetivo de auditoria limitada, apenas relatórios para fins gerenciais são emitidos. E, quando os trabalhos exprimem abrangência maior para usuários externos e atingem investidores de mercados de capitais regulados pela CVM, os relatórios exigem os posicionamentos dos auditores em forma de pareceres.

O relatório expõe as verificações, os julgamentos e conclusões do auditor, oferecendo as recomendações necessárias para solucionar os problemas encontrados e aumentar a eficácia e a otimização dos processos da entidade.

Sua importância também se relaciona com a orientação aos usuários, sobre a realidade da entidade e seus controles, e aos gestores, para tomada de decisões estratégicas; ameaças de continuidade; qualidade e riscos nos controles internos; informar tendências e resultados sobre os sistemas contábeis.



Atenção

Como questão norteadora de operacionalização, indaga-se: “Qual a ontologia de relatório de auditoria e quais as taxonomias exigidas?”

Operacionalização

A apresentação do relatório de auditoria possui ritos de divulgação que seguem, entre outros, os itens:

- **Adequação da evidência:** amarra-se com evidência específica coligida.
- **Convencimento:** ser capaz de agregar valor aos processos e negócios.
- **Objetividade e concisão:** ser direto e sem exagero nas substâncias corroborativas.
- **Clareza e simplicidade:** ser autoexplicável.
- **Integridade:** ser correto e com essência de completude.
- **Construtividade:** ajudar a moldar os negócios para o mundo melhor.
- **Empatia:** sem rancor ou desprezo para com o auditado e sempre se colocando no lugar dele.
- **Tempo oportuno:** achados devem ajudar a reduzir erros ou perdas financeiras em tempo hábil.
- **Tom:** o relatório deve ser vendável para o tomador de decisão na época de recursos escassos.

Síntese da unidade

O planejamento da auditoria em alguns casos é denominado plano de auditoria ou programa de auditoria, que são as estratégias gerais dos trabalhos a serem desenvolvidos pelo auditor na empresa a ser auditada, mediante a contratação dos serviços, com a determinação da natureza, oportunidade e extensão dos exames, para o desempenho de uma auditoria eficaz.



Atividade

1. O planejamento de auditoria envolve a definição da estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria. A respeito desse assunto, é correto afirmar que:

- a) A estratégia global deve ser mais detalhada que o plano de auditoria.
- b) A estratégia global deve incluir a natureza, a época e a extensão dos procedimentos.
- c) Os membros-chave da equipe de trabalho não devem ser incluídos na elaboração do plano de auditoria.
- d) A estratégia global deve orientar o desenvolvimento do plano de auditoria.
- e) O auditor não deve discutir elementos do plano de auditoria com a administração da empresa auditada.

2. Um dos objetivos principais do planejamento da auditoria é:

- a) Analisar a concorrência.
- b) Conhecer a empresa a ser auditada.
- c) Aumentar a lucratividade da empresa.
- d) Verificar a competência os gestores.
- e) Aumentar a participação de mercado da Cia.

Gabarito: 1. b 2. b



Ilustração: Flavia Moreira - EQUIPE SEAD

UNIDADE 3

3. EXECUÇÃO DA AUDITORIA

3.1 Auditoria em contas do ativo

3.1.1 Objetivos da auditoria em contas do ativo

Os ativos possuem sua classificação em ordem decrescente de liquidez. Dessa maneira, as contas de caixas e bancos estão apresentadas no grupo ativo do balanço patrimonial da empresa, ou seja, ambas representam os ativos que possuem maior liquidez.

Dentro de caixas e bancos, estão dispostos os recursos disponíveis para aplicação imediata em transações das organizações, como:

- dinheiro em caixa;
- dinheiro em conta corrente bancária.

Nesse grupo de caixa e equivalente de caixa, são apresentados somente os ativos que não possuem qualquer restrição de uso instantâneo, ou seja, qualquer motivo que impossibilite seu uso imediato. Os cheques que foram emitidos e ainda não foram entregues aos beneficiários não podem ser considerados como redução de caixas e bancos. É necessário que as contas bancárias no exterior passem por atualização constante. Isto é, você deve demonstrar o saldo dessa conta em moeda estrangeira convertida para Real mediante a taxa de câmbio do término do período.

É necessário que o auditor externo tenha conhecimento referente à administração financeira. Assim, ele conseguirá compreender o andamento referente às contas de caixas e bancos. Além disso, poderá sugerir melhoras para as políticas financeiras da organização. O auditor externo necessita observar algumas situações:

- se os valores de caixas como fundo fixo são excessivos ou necessitam de reposição constante;
- se as aplicações de sobras de caixas e bancos não terão uso imediato;
- se a organização utiliza os meios de financiamentos mais acessíveis;
- se há centralização no controle de recursos dispostos em locais diferentes, como escritórios, filiais, entre outros, a fim de evitar sobra de recursos em algum desses locais enquanto o outro tenha falta e necessite realizar empréstimos;
- se há política definida referente a descontos financeiros, ou seja, se é possível usufruir pagando na data de vencimento ou tardar os pagamentos a fim de negociar as transações;
- se é elaborado diariamente relatório para recursos de caixas e bancos, com intuito de possibilitar que a administração da organização execute o controle destes.

Existe uma maior possibilidade de erro em caixas e bancos devido à sua pronta liquidez. Ou seja, é mais fácil ocorrer o uso indevido dessas contas. Sendo assim, o auditor realiza um número de testes bem maior nelas, já que o risco também é maior. Isso ocorre mesmo na existência de um bom sistema de controle interno.

Os testes têm como finalidade verificar a existência dos ativos. Um dos métodos mais eficientes de testes quanto aos recursos de caixas é a contagem física. Contudo, o mesmo processo não pode ser efetuado para as contas bancárias. O método utilizado para as contas bancárias é a solicitação ao banco de uma carta referente aos saldos das contas, denominada carta de confirmação. Entretanto, o saldo que o banco informa mediante a carta de confirmação para a empresa nem sempre será o mesmo apresentado contabilmente na entidade. Isso acontece por consequência da defasagem de tempo referente à contabilização dos registros.

3.1.2 Procedimentos aplicáveis no ativo

As disponibilidades correspondem aos recursos que a empresa possui. Eles são apresentados nos caixas e equivalentes de caixa e estão à disposição para utilização instantânea e sem restrições. Caixa ou equivalente de caixa: na circulação dos recursos financeiros, não estão inseridos somente o saldo da moeda em caixa ou o depósito em conta bancária.

De acordo com Alves (2017), incluem-se também outras espécies de contas que tenham as mesmas particularidades quanto à liquidez imediata. Como equivalentes de caixa, são consideradas as aplicações financeiras que possuem características de liquidez instantânea.

Você pode considerar como disponibilidades:

- Os numerários em mãos, em circulação, situação também conhecida como “em trânsito”, que significa remessa entre filiais de uma empresa mediante depósitos, por meio de cheques, ordem de pagamento e ainda os saldos das contas bancárias que possam ser usados sem restrições;
- Os cheques à vista que estão em poder da empresa;
- As aplicações realizadas em títulos negociáveis que possuem conversão instantânea;
- As aplicações realizadas

Você não pode considerar como disponibilidades:

- O numerário que possuir restrição quanto à sua utilização, considerando limitação de qualquer natureza;
- Os saldos credores que estiverem representados por meio de saques e descoberto, que precisam ser demonstrados como parcela do passivo circulante;
- Na ocasião em que a empresa utilizar mais de uma conta bancária no mesmo estabelecimento, é aceitável a atividade de compensar um saldo bancário que for credor em contrapartida a outro que for devedor relativo às outras contas. Nesse processo, é necessário evidenciar o resultado líquido no grupo do ativo ou do passivo circulante, dependendo de ele ser credor ou devedor;
- Os cheques que foram redigidos e entregues aos beneficiários, desconsiderando se foram sacados ou não;
- As quantias mediante cauções em dinheiro para segurança de concorrências ou acordo de fornecimento de produtos ou serviços, mesmo que futuramente o reembolso ocorra mediante numerário;
- As aplicações em títulos negociáveis que não possuam fácil conversão da moeda, ou seja, de maneira imediata;
- Os títulos de crédito que foram endossados para cobrança por meio do banco, enquanto o crédito não for de fato registrado na conta bancária da empresa. O valor líquido referente às duplicatas, letras de câmbio e promissórias descontadas • • passam a produzir disponibilidade bancária no momento em que ocorre a operação de desconto;
- As aplicações temporárias em ação.

Principais objetivos e métodos da auditoria do disponível

Você deve saber que a auditoria executada nas disponibilidades tem por finalidade:

- Definir a sua existência, que poderá se encontrar na organização, em instituições bancárias ou ainda com terceiros;
- Verificar se os recursos de fato pertencem à organização e estão em seu poder;
- Determinar se os princípios de contabilidade foram aplicados;
- Definir a existência de limitações quanto ao uso ou de vínculos em garantia;
- Estabelecer se a classificação no balanço patrimonial está correta e se as publicações cabíveis foram exibidas mediante notas explicativas.

Auditoria em caixas e bancos

Os métodos de auditoria em caixa e bancos precisam ser estabelecidos conforme as finalidades que o auditor possui para o setor que será auditado. O caixa é considerado um bem de difícil monitoramento e de grande risco. Dessa maneira, os procedimentos aplicados nele normalmente são mais extensos e mais específicos em comparação aos utilizados nas demais áreas.

O valor referente ao caixa e bancos demonstrado no balanço patrimonial é constituído por dois elementos: o encaixe (numerário em mãos) e também os depósitos bancários. Esses elementos possuem particularidades próprias. Por esse motivo, os processos de auditoria são considerados em separado para cada um deles. Encaixe ou numerário em mãos: o encaixe geralmente é apresentado no fundo fixo de caixa e de recebimentos de clientes, antecedendo os depósitos. Os métodos fundamentais utilizados pela auditoria para os dois tipos de encaixe são:

- contagem realizada pelo auditor;
- averiguação posterior dos montantes alcançados na apuração dos constantes dos registros contábeis;
- teste de elementos, como cheques de clientes e comprovantes de caixa pequena, para constatar se são exatos e legítimos;
- confirmação do depósito dos recebimentos de clientes nas contas bancárias.

O auditor precisa controlar todos os elementos existentes no setor, em se tratando da contagem de caixa. Ele também precisa estar atento aos demais itens de ativo negociáveis, impedindo, assim, a substituição; contudo, sem nunca se apossar do caixa.

O processo de substituição implica mascarar qualquer falta de dinheiro, realizando transporte de fundos de um lugar para outro, ou ainda realizando a conversão do dinheiro em outros elementos de ativo negociáveis, de maneira que um mesmo fundo seja contado duas vezes

Após a contagem do numerário, os montantes de caixa pequeno precisam ser comparados com o razão geral. Além disso, é preciso conferir os recebimentos não depositados com os recebimentos registrados em caixa. Durante a contagem, as especificações dos cheques, saques, recibos de desembolso e demais elementos que demonstrarem dúvidas precisam ser apontados. Você pode fazer isso mediante os papéis de trabalho. Posteriormente o auditor deverá evidenciar a explicação correta referente a tais dúvidas.

Caixa depositado: o auditor faz uso de critérios diferentes ao verificar o caixa depositado. Nesse caso, não trata com dinheiro em espécie, mas, sim, com documentação que evidencia a existência do dinheiro.

Processos preliminares: os métodos para análise de caixa em depósito precisam começar por ocasião do processo de contagem de dinheiro em mãos, isto é, na data de confirmação. Após esse processo, ocorre a coleta de dados de caixa, instantaneamente antecipando a data de verificação. É função do auditor registrar nos papéis de trabalho os montantes auferidos de caixa referentes aos últimos dias do período, bem como a data, a numeração e a quantidade dos últimos cheques que foram emitidos antes da data de análise.

Procedimento final: os métodos finais de auditoria de caixa depositado, isto é, executados posteriormente à data de verificação, estão focados nas conciliações bancárias. É preciso requisitar ao banco uma reconciliação da data de verificação ou, se for preciso, realizar uma. Você deve saber que uma espécie de reconciliação bancária muito útil é a prova de caixa. Nela são verificadas as operações bancárias em conformidade com o período da verificação.

Essa análise vai apresentar qualquer movimentação relativa à conta, quer conste nos livros ou não. Um exemplo dessa situação é um saque que não possui autorização encoberto mediante um depósito de compensação que não foi registrado e que seria constatado pela prova de caixa. A seguir, você pode observar os elementos mais comuns referentes à reconciliação e os métodos de análise mais realizados pelos auditores:

- Depósito em trânsito: é possível acobertar falhas de dinheiro no caixa temporariamente, por meio da demonstração maior relativa aos depósitos em trânsito. Sendo assim, todos os depósitos em trânsito precisam ser confirmados com os totais registrados em papéis de trabalho, conforme a contagem de caixa efetuada pelo auditor.
- Cheques em trânsito: a omissão de qualquer elemento da lista de cheques significa o mesmo que ocultar, mesmo que temporariamente, a falta de dinheiro no caixa. O

auditor faz uso do extrato bancário para se certificar dos cheques que estão sendo movimentados.

- Existência de cheques antigos: estes são lançados em trânsito e permanecem dessa forma por períodos longos, propiciando a encoberta de desfalques. A orientação do auditor, nesses casos, é que ocorra a devolução de cheques que estão em circulação por longo tempo. Assim, a possível fraude é eliminada pelo responsável pelo caixa.
- Demais elementos de reconciliação: a análise dos demais elementos de reconciliação precisa ocorrer mediante exame de documentos que comprovem esses elementos. Alguns deles, como cheques que foram devolvidos, cobranças bancárias e também despesas referentes a serviços, exigem correção da conta de caixa. Dessa forma, é possível alcançar uma revelação exata das demonstrações financeiras.

3.1.3 Principais erros e fraudes no ativo

Os desfalques encobertos representam os que são geralmente realizados por intermédio de um lançamento de compensação nos registros contábeis. Dessa maneira, a inexistência do bem passa despercebida. Como exemplo de desfalque encoberto, você pode considerar a redução referente a recebimentos de caixa, acompanhada de um lançamento a débito em despesas e a crédito do caixa. Contudo, isso somente é possível na falta de controle interno. Nesse caso, é possível que o cidadão desonesto acesse o caixa e efetive lançamentos indevidos no diário.

O desfalque não coberto corresponde àquele que não possui contrapartida no lançamento contábil. Dessa forma, os desfalques não cobertos podem ser mascarados apenas por algum tempo, ou não ser mascarados de forma alguma.

Tipos de desfalques não cobertos:

- *Lapping*: ocorre por meio de cobranças de contas a receber. Tem como base o desvio de resultados referentes a cobranças, efetuando a substituição do total desviado por cobranças posteriores.
- *Kiting*: contempla os desembolsos realizados. Refere-se a um tipo de sistema que encobre as faltas de dinheiro com transferências, em cheques, não registradas.

O *kiting* é mais fácil de ser percebido do que o *lapping*. Isso ocorre porque os métodos de auditoria de caixa permitem encontrar a fraude no período da análise.

Observe a seguir quais são esses métodos de auditoria:

- Coleta de informações do caixa e verificação posterior mediante a listagem de cheques em trânsito;

- Exame de recebimentos que não foram depositados conforme período de verificação, para confirmar que não existem cheques da organização entre os recebimentos;
- Utilização correta do extrato bancário;
- Ordenação de uma cédula com todas as transferências que foram efetuadas pelo banco por um período razoável, antes e depois do período de análise.

Controle interno

A revisão do controle possui como objetivo definir a confiabilidade no controle interno. O intuito disso é estabelecer quando e quais critérios serão usados na auditoria e sua extensão.

Observe a seguir algumas espécies de controles que visam a consolidar o controle interno do disponível e que podem servir para diversas empresas:

- Desmembramento de funções entre a custódia de valores e a contabilização.
- Sistema de aprovação para pagamentos.
- Efetuação de conciliações bancárias frequentes e revisadas por pessoas autônomas da sua organização.
- Uso de fichas razão individuais para várias contas do disponível.
- Uso de duas pessoas autônomas para assinatura dos cheques.
- Abertura das contas bancárias da empresa pela administração.
- Fundo fixo para valores conservados em mãos.
- Cancelamento de documentos comprobatórios posterior ao pagamento.
- Monitoramento de pagamentos para impedir atrasos, multas e juros.
- Monitoramento diário referente a recebimentos e controle entre quantias depositadas e recebidas.

A seguir, você pode analisar alguns procedimentos usados durante a aplicação dos trabalhos de auditoria:

- Exame físico:
 - Realização da contagem de fundo fixo ou de caixa.
- Contagem das aplicações financeiras realizadas.

- **Confirmação:**

Confirmação dos saldos referente às contas bancárias.

Confirmação dos responsáveis que podem assinar.

Confirmação referente a aplicações financeiras.

- **Documentos originais:**

Exame dos documentos que envolvem os cheques que foram pagos, dos avisos bancários, das aplicações financeiras, das atas decorrentes de assembleia ou reunião e também de contratos

- **Cálculos:**

Somatório das conciliações, do razão auxiliar de bancos e apuração dos juros que foram pagos ou auferidos.

- **Escrituração:**

Exames das contas que contemplam o razão dos bancos, o razão de caixa e as aplicações financeiras.

- **Investigação:**

Exames referentes à documentação, conforme pagamentos ou recebimentos, das aplicações financeiras que foram contraídas ou resgatadas.

- **Inquérito:**

Mutação do saldo do disponível e explicação da documentação analisada.

- **Registros auxiliares:**

Exames referentes ao razão analítico dos bancos, do diário auxiliar de bancos e dos registros relativos a recebimentos e pagamentos.

- **Correlação:**

As relações dos recebimentos concernentes às contas a receber, dos pagamentos efetuados relativos a contas a pagar e dos juros pagos com a despesa.

- **Observação:**

Ordenação correta das contas.

Observação dos princípios contábeis.

Manutenção relativa à quantidade alta de contas que não foram movimentadas.

3.2 Auditoria em contas do passivo e patrimônio líquido

3.2.1 Procedimentos de auditoria no passivo

Você sabia que as compras efetuadas e relativas a bens e serviços devem ser contabilizadas na conta de fornecedores a pagar? O reconhecimento da obrigação acontece no instante em que a entidade recebe a prestação do serviço, ou ainda quando o ativo passa a ser de sua propriedade, isto é, quando a entidade contrai o controle, os riscos e as vantagens oriundas do bem.

Neste texto, você vai estudar a execução dos testes de auditoria nas contas do passivo. Também vai analisar os meios usados no reconhecimento contábil de eventos subsequentes. Além disso, irá observar os procedimentos de auditoria praticados nas contas do passivo circulante e não circulante.

Normas e procedimentos contábeis

A Resolução CFC nº. 1.180/09 aprovou a NBC T 19.7 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. No entanto, depois a Resolução CFC nº. 1.329/11 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011) entrou em vigor e modificou a sigla e também a numeração da Norma NBC T 19.7, que passou a ser representada como NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2014). Essa norma visa a determinar que se executem procedimentos de reconhecimento e bases de avaliação adequados a provisões, considerando passivos e ativos contingentes.

De acordo com Alves (2017), essa norma também prevê que se efetue a publicação correspondente aos dados necessários nas notas explicativas, possibilitando aos usuários o entendimento de sua natureza, sua oportunidade e seu valor. Todas as empresas precisam executar a norma no momento da contabilização das provisões tanto de ativos como de passivos contingentes. Entretanto, você deve saber que ela não pode ser aplicada nas seguintes situações:

- Decorrentes de contratos a concretizar, exceto se o contrato for oneroso.
- Cobertas mediante outra norma.

Observe particularidades com relação às provisões que podem ser visualizadas na NBC TG 25 (R1) (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2014): Item 5. *Quando outra norma trata de um tipo específico de provisão ou de passivo ou ativo contingente, a entidade aplica essa norma em vez da presente Norma.* Por exemplo, certos tipos de provisões são tratados nas normas relativas a:

- Contratos de construção (ver a NBC TG 17 – Contratos de Construção);
- Tributos sobre o lucro (ver a NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro);
- Arrendamento mercantil (ver a NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil). Porém, como a NBC TG 06 não contém requisitos específicos para tratar arrendamentos mercantis operacionais que tenham se tornado onerosos, a NBC TG 25 (R1) aplica-se a tais casos;
- Benefícios a empregados (ver a NBC TG 33 – Benefícios a Empregados);
- Contratos de seguro (ver a NBC TG 11 – Contratos de Seguro). Contudo, esta Norma aplica-se a provisões e a passivos e ativos contingentes de seguradora que não sejam os resultantes das suas obrigações e direitos contratuais segundo os contratos de seguro dentro do alcance da Norma;
- Combinação de negócios (ver a NBC TG 15 – Combinação de Negócios) – nessa Norma são tratadas as contabilizações de ativos e passivos contingentes adquiridos em combinação de negócios.

Para Alves (2017), alguns dos valores que foram considerados como provisões podem estar vinculados com o reconhecimento de receitas, ou seja, com o momento em que a empresa fornece garantias em substituição à remuneração. Você deve saber que essa norma não considera o reconhecimento de receita. Já a NBC TS que aborda receitas aponta as situações em que a receita é reconhecida e possibilita direcionar sobre a execução dos métodos de reconhecimento. A NBC TG 25 não ocasiona modificações relacionadas aos requisitos da NBC TS sobre receitas.

Finalidades e definições

As obrigações correspondem a fontes de recursos e exigências de terceiros em contrapartida aos ativos apresentados pela entidade. O auditor define a relevância das contas passivas que necessitam ser examinadas, analisando se todas as obrigações da entidade foram registradas corretamente na contabilidade.

Na contabilidade, as obrigações são classificadas no passivo circulante e no passivo não circulante do balanço patrimonial.

Você pode observar a seguir as contas que as obrigações geralmente contemplam:

- fornecedores a pagar;
- salários a pagar;
- impostos a recolher;
- outras obrigações;
- provisões.

O exame aplicado pela auditoria nos passivos circulante e não circulante busca verificar a confirmação e a classificação exata das contas. Os possíveis erros também são designados a analisar fins variados, como desvios de numerários, falência, entre outros. Analise a Tabela 1, que apresenta as principais espécies de erros:

TIPOS DE ERROS	
Subavaliação do passivo	Tem por finalidade acobertar uma situação de complexidade financeira, burlar o fisco, iludir credores e sócios. Os reflexos são incorretos quocientes de liquidez e aprimoramento da imagem de entidade perante os credores.
Superavaliação do passivo	Tem por fim elevar o capital de terceiros buscando afetar credores e sócios. Os reflexos correspondem ao surgimento de juros falsos decorrente de dívidas falsas.
Valores fictícios	Correspondem a dívidas fictícias. Tem por finalidade aumentar a quantidade das obrigações com o intuito de iludir credores e sócios ou explicar sonegação fiscal.
Valores ocultos	Tem como objetivo privilegiar a situação financeira, buscando acobertar compras efetuadas e consequentemente alcançar os resultados, influenciando o cálculo do imposto de renda.
Simulação	Corresponde à classificação indevida das dívidas de curto prazo como sendo de longo prazo. Sua finalidade é afetar o quociente de liquidez a curto prazo, aprimorando a imagem da empresa para credores. Como reflexo, tem um quociente de liquidez incorreto.

Tabela 1 - Tipos de Erros

Fonte: Flávia Moreira - Equipe SEAD baseado em Almeida (2019, p. 75)

A NBC TG 25 (R1) trata sobre alguns termos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2014):

Provisão: corresponde a um passivo com prazo ou ainda de valor incerto. Passivo: corresponde à obrigação existente na empresa, oriunda de situações já ocorridas, em que se espera que a liquidação resulte em saída de recursos da empresa com capacidade de constituir vantagens econômicas. Obrigação legal: representa dívidas que são decorrentes de: a) contrato; b) lei; e c) demais ações da lei.

Evento que gera a obrigação: representa uma situação geradora de uma obrigação legal ou que não foi formalizada que faça com que a empresa fique sem opção real, a não ser quitar a dívida. Obrigação não formalizada: decorrente das atividades da empresa, em que:

- por meio de padrão determinado de ações passadas, de políticas divulgadas ou de declaração real suficientemente detalhada, a empresa tenha apontado a demais partes que aceitará algumas responsabilidades;
- em decorrência, a empresa gera perspectivas válidas nas demais partes de que arcará com tais responsabilidades.

Como exemplo de uma obrigação não formalizada, você pode considerar a política que uma empresa possui com relação a realizar a troca de uma mercadoria com defeito, mesmo após a garantia. Passivo contingente (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2014):

(a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque: (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Provisão e outros passivos: as provisões podem ser diferentes dos demais passivos. Por exemplo: contas a pagar e passivos provenientes de apropriações por meio de competências, pois existe incerteza relativa ao prazo ou desembolso futuro necessário para a sua quitação. As contas a pagar correspondem aos passivos que devem ser pagos mediante conta de bens ou serviços prestados ou auferidos. Esses bens ou serviços devem ter sido faturados ou precisamente acordados com o fornecedor.

Fornecedores, contas a pagar, obrigações sociais e demais obrigações

Você sabe quais são as finalidades do procedimento de auditoria realizado nas contas de fornecedores e contas a pagar?

Ele objetiva definir:

- que as contas a pagar correspondem às obrigações correntes autorizadas;
- se as importâncias integradas nas contas a pagar estão ordenadas corretamente e se estão em concordância com os princípios contábeis;
- que as contas a pagar consideram todas as obrigações correntes relevantes.

Você também deve saber que a auditoria aplicada sobre as obrigações sociais tem a finalidade de determinar:

- se o nível de credibilidade com relação aos registros e saldos contábeis das obrigações sociais e fiscais é apropriado;
- se as obrigações contemplam custos e despesas relacionados ao período;
- se todas as contingências e gastos futuros previstos foram provisionados, ordenados e detalhados conforme os princípios contábeis.

Na auditoria do passivo não circulante, os auditores precisam reconhecer, mediante diversas formas, que o nível de objetividade referente às provas pode ser menor do que nas demais áreas em que foi aplicado o exame. Tal situação coloca em evidência a razão pela qual os auditores não devem realizar serviços em entidades vistas como desmerecedoras de confiança.

A seguir, você pode observar os objetivos da auditoria efetuada no passivo não circulante:

- Analisar se a empresa possui controle interno adequado para o passivo não circulante;
- Definir a prudência e a propriedade com relação ao passivo informado;
- Conferir se todo o passivo foi registrado, isto é, garantir que a empresa não tenha sequer um item do passivo sem registro;
- Determinar se os itens do passivo são evidenciados de modo adequado nas demonstrações financeiras.

Reconhecimento

A provisão precisa ser reconhecida nas seguintes situações:

- quando a empresa possui uma obrigação considerada legal ou ainda não formalizada decorrente de evento passado;
- quando for presumível que será preciso uma saída de recursos que integrem vantagens econômicas com o objetivo de quitar a obrigação;
- quando for possível prever de modo confiável o referido valor de uma obrigação.

Contudo, você deve ficar atento: se essas situações não forem suficientes, a provisão não pode ser reconhecida. Somente se reconhecem como provisões as obrigações originárias de eventos passados, ou seja, cuja existência não dependa de atos futuros. São exemplos dessas obrigações as penalidades ou custos de limpeza relativa a danos ambientais ilegais. Em decorrência, isso daria início, na liquidação, a uma saída de recursos que integram vantagens econômicas autônomas dos atos futuros da empresa.

A obrigação envolve a responsabilidade com outra parte. Isso acaba resultando na decisão, tomada por diretores ou pelo conselho de administração, de que ela não corresponde a uma obrigação não formalizada, considerando a data do balanço. Isso não ocorre apenas se a decisão tiver sido divulgada antes da data dos que foram influenciados por ela de modo satisfatório, para ocasionar neles perspectiva válida de que a empresa assumirá compromissos. Para que um passivo seja apto para o reconhecimento, é preciso que exista não apenas uma obrigação presente. Contudo, também deve haver a possibilidade de saída de recursos que integrem vantagens econômicas para quitar a obrigação.

Na existência de diversas obrigações similares, a mensuração da probabilidade de que uma saída de recursos seja imposta na liquidação deverá avaliar a espécie de obrigação como um todo.

Mensuração

O valor reconhecido como provisão precisa ser a melhor previsão do gasto requisitado para liquidar a obrigação atual, conforme a data do balanço. A melhor previsão relativa ao gasto imposto para liquidar a obrigação atual é o valor que a empresa prudentemente pagaria com o objetivo de quitá-la mediante a data do balanço ou de repassá-la a terceiros nesse instante.

As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são definidas pela avaliação da administração da empresa. Isso é feito mediante conhecimento de operações similares e, em algumas situações, por relatórios de peritos autônomos. As evidências avaliadas precisam compreender todas as evidências complementares concedidas por acontecimentos subsequentes à data do balanço.

As imprecisões que cercam o valor a ser reconhecido como provisões são consideradas de diversas formas, de acordo com a situação. A provisão a ser mensurada abrange um grande número de itens. Além disso, é preciso estimar a obrigação corrigindo os imagináveis fechamentos devido a suas possibilidades relacionadas. A denominação para esse critério estatístico de estimativa corresponde ao valor esperado.

3.2.2 Procedimentos de auditoria no patrimônio líquido

Você sabia que o patrimônio líquido é constituído por contas que registram o valor contábil pertencente aos acionistas ou quotistas? A Lei nº. 6.404/76 (BRASIL, 1976), alterada pela Lei nº. 11.941/09, define que o patrimônio líquido está dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. Neste texto, você vai estudar as contas pertencentes ao patrimônio líquido.

Também vai aprender sobre a contabilização que envolve tais contas. Além disso, irá entender as normas e procedimentos contábeis aplicados a esse grupo de contas.

Visão geral

No balanço patrimonial, o valor correspondente à diferença do ativo e do passivo se refere ao patrimônio líquido. Ele é de propriedade de sócios ou acionistas. O patrimônio líquido representa a parte dos ativos que é financiada por acionistas e contempla os grupos:

- capital social;
- reserva de capital;
- ajustes de avaliação patrimonial;
- reservas de lucro.

Você sabia que, na auditoria, os tópicos mais relevantes a serem analisados são os que se referem aos formalismos legais e estatutários? Observe:

- Definir se as ações ou o título de propriedade do capital social foram devidamente aprovadas e redigidas;
- Definir se todas as normas divulgadas mediante estatutos sociais, obrigações sociais e legais foram obedecidas;
- Certificar-se da ordenação e atualização dos livros societários, atas de assembleias gerais e também das reuniões realizadas pela diretoria ou conselho de administração;
- Verificar se o patrimônio líquido e sua classificação foram contabilizados devidamente nas demonstrações contábeis.

O patrimônio líquido representa a diferença existente entre o ativo e o passivo, mediante a fórmula: **bens + direitos – obrigações = patrimônio líquido**. Corresponde ao registro do valor que os sócios da empresa investem no negócio.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO + CAPITAL SOCIAL + RESERVAS +/- AJUSTES
DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL - PREJUÍZOS ACUMULADOS - AÇÕES
OU QUOTA EM TESOURARIAS

Quadro 01: Composição do Patrimônio Líquido

Fonte: Flávia Moreira - Equipe SEAD baseado em Almeida (2019, p. 75)

A seguir, você pode observar as finalidades da auditoria realizada nas contas do patrimônio líquido:

- Definir o volume de ações ou títulos de propriedade do capital, assim como analisar se foram aprovadas ou redigidas devidamente;
- Definir se as normas dispostas nos estatutos sociais, as obrigações sociais e legais foram obedecidas;
- Verificar se os princípios de contabilidades foram respeitados;
- Determinar a existência de limitações de utilização das contas patrimoniais;
- Analisar a apresentação do patrimônio líquido nas demonstrações financeiras quanto à sua classificação e também à divulgação em notas explicativas, se oportunas;
- Determinar se os tratamentos das contas do patrimônio líquido, em situações de reorganização, são adequados;
- Analisar a disponibilidade do patrimônio líquido com relação à sua distribuição aos acionistas, proprietários ou quotistas;
- Conferir o controle relativo aos comprovantes de solicitação de propriedade dos títulos redigidos, entre outras.

Normas e procedimentos contábeis

A seguir, você pode observar o que a Lei nº. 6.404/76, Artigo 178, Inciso III, define sobre o patrimônio líquido (BRASIL, 1976):

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº. 11.941, de 2009)

O patrimônio líquido não corresponde a uma dívida que a empresa possui com seus sócios ou acionistas. Isso ocorre pois eles não cedem, temporariamente, recursos para que a empresa consiga ter vida própria, porém confiam esses recursos para a constituição do patrimônio da empresa. Por meio do Artigo 182 da Lei nº. 6.404/76 (BRASIL, 1976), a conta capital social demonstrará o total subscrito e a parcela ainda não realizada.

Ainda quanto à reserva de capital, devem-se classificar as contrapartidas relativas a aumento ou redução de valores empregados a itens do ativo e do passivo como ajustes de avaliação patrimonial. Isso ocorre em virtude da sua mensuração a valor justo.

No entanto, esse processo se aplica quando as contrapartidas ainda não foram computadas no resultado do exercício, em cumprimento ao regime de competência. Isso funciona nas situações previstas na Lei nº. 6.404/76 (BRASIL, 1976), em normas remetidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), fundamentadas na competência atribuída pelo Inciso 3º do Artigo 177 da mesma lei.

Com relação às reservas de lucros, você deve classificá-las como as contas formadas pela apropriação de lucros da companhia. Já as ações em tesouraria precisarão ser demonstradas no balanço de maneira exclusiva.

Isso ocorre porque serão deduzidas da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição. Por meio do surgimento da Lei nº. 10.303/01, e especialmente da Lei nº. 11.638/07, excluiu-se a prática comum existente entre as sociedades anônimas relativas à conta nomeada “lucros acumulados”, que foi instrumento usado para retenção de lucros pelas empresas (BRASIL, 1976).

No momento em que a Lei nº. 10.303/01 incluiu o Parágrafo 6º no Artigo 202 da Lei das Sociedades Anônimas (BRASIL, 1976), estabeleceu que os lucros que não fossem destinados por meio dos parâmetros legais obrigatoriamente precisariam ser distribuídos como dividendo.

Contas constantes no patrimônio líquido

Capital social: reúne os investimentos realizados pelos acionistas e compreende não apenas as parcelas cedidas por eles, mas também os valores adquiridos pela empresa. Estes são integrados ao capital social por meio de decisões tomadas pelos proprietários. A sua divisão na forma de dinheiro ou por meio de outros bens corresponde a um tipo de recusa.

O capital social possui diversas qualificações:

- capital social autorizado nominal;
- capital social subscrito;
- capital social a realizar.

Reserva de capital: é formada por meio de valores auferidos pela empresa e que não circulam pelo resultado como receitas por se tratarem de valores designados a reforço de capital, sem possuírem como contrapartida qualquer empenho da empresa com relação à entrega de bens ou prestação de serviços. Você pode considerar como reservas o ágio na emissão de ações, a alienação de partes beneficiárias e também o bônus de subscrição.

Ajuste de avaliação patrimonial: essa conta foi integrada na contabilidade por meio da Lei nº. 11.638/07. Seu intuito é receber em contrapartida o aumento ou a redução de valor

imposto a itens do ativo e do passivo; isso por consequência de sua avaliação a valor justo, durante o tempo em que não forem apurados no resultado do exercício em cumprimento ao regime de competência

Reserva de lucro: é uma conta de reservas formada por meio da apropriação de lucros da empresa, conforme define o Artigo 182 da Lei nº. 6.404/76 (BRASIL, 1976). De outra maneira, você pode considerar que a reserva de lucro se refere aos valores retidos de lucros acumulados. A Lei das Sociedades por Ações (BRASIL, 1976) definiu como reservas de lucros:

- reserva legal;
- reserva estatutária;
- reserva para contingência;
- reserva de retenção de lucros;
- reserva de lucros a realizar.

Reserva legal: se refere à destinação de 5% do lucro líquido do exercício até que se consiga alcançar 20% do capital realizado. A reserva legal pode deixar de ser constituída no momento em que o seu saldo, somado às reservas de capital, atingir 30% do capital social.

Reserva estatutária: é formada por definição dos estatutos da empresa. Ou seja, a Lei das Sociedades por Ações (BRASIL, 1976) oportuniza que o estatuto da empresa determine reservas estatutárias, desde que se defina a finalidade, o método de cálculo e o limite máximo de reserva.

Reserva para contingência: representa a designação referente à parcela do lucro líquido, que tem por objetivo a compensação, em exercício futuro, da redução do lucro oriundo da perda julgada possível, em que o valor consiga ser previsto. Na sua formação, é preciso indicar o motivo da perda e as causas que fundamentam sua constituição. A reversão dessa reserva será efetuada no momento em que não existirem mais as causas da sua constituição ou ainda quando ocorrer a perda efetiva.

Reserva de retenção de lucros: por meio dessa reserva, os acionistas poderão designar, mediante proposta dos órgãos da administração, uma parte do lucro líquido do exercício para constituição de reserva de retenção de lucros, com a finalidade de cobrir o orçamento de capital.

Reserva de lucros a realizar: tem por finalidade demonstrar a parcela de lucro ainda não realizada financeiramente, estando sua formação a critério da empresa.



Sabendo um pouco mais

Os procedimentos de auditoria correspondem aos trabalhos que serão aplicados pelo auditor a fim de adquirir as evidências necessárias para suportar a opinião que ele emitirá.

Esse tipo de auditoria visa a garantir que os saldos das contas do patrimônio líquido apresentem, de modo adequado, a posição patrimonial líquida da entidade na data de encerramento das demonstrações contábeis.

Controle interno

A finalidade desse processo é garantir que exista realmente um bom controle interno sobre o patrimônio líquido. Ele também procura garantir que todas as operações tenham passado por aprovações e sido devidamente registradas. Você deve saber que a seleção dos procedimentos de auditoria para o patrimônio líquido tem de abranger:

- exame dos registros de ações;
- verificação referente ao registro do capital, considerando inclusive o Bacen (Banco Central do Brasil), conforme detalhado na Lei nº. 11.371/06, Artigo 5º (BRASIL, 2006);
- análise do cálculo relativo às distribuições e destinações do lucro;
- análise do cálculo referente ao excesso de reservas;
- conferência sobre o cálculo dos dividendos.

Os certificados das ações não redigidos, o livro referente à certificação das ações e o razão referente aos acionistas precisam ser monitorados com o intuito de prevenir eventual emissão, ou ainda uma transferência ilegítima das ações. Normalmente, é possível garantir um controle adequado sobre as contas do capital por meio dos serviços de um intermediário e de uma pessoa responsável pelo registro, autônomos. Se tais atividades forem obedecidas pela própria entidade, é conveniente estabelecer um sistema adequado de aprovação e segregação de funções com a finalidade de propiciar controles.

O controle interno varia muito de uma empresa para outra. A administração deve definir os pontos fortes que lhe ofereçam segurança em sua gestão.

Observe alguns tipos de controles internos frequentemente usados pelas empresas:

- Segregação das tarefas entre a guarda física das cautelas e das pessoas que possuem autorização para assinar;
- Tomada de decisões relevantes aprovadas mediante assembleias ou atas de reuniões da diretoria;
- Existência de duas pessoas independentes entre si para as assinaturas de cheques relativos a pagamentos de dividendos;
- Divisão de funções entre as áreas de ações e a contabilidade;
- Guarda de livros referente a atas de reuniões da diretoria e assembleias em cofres seguros;
- Existência de um sistema computadorizado para a emissão de ações. O auditor deve ter uma atenção diferenciada com relação aos controles existentes e aos riscos. Isso é importante para a definição pertinente dos procedimentos de auditoria e a elaboração da opinião apropriada.

Orientação para os auditores

O exame de auditoria realizado nas contas do patrimônio líquido tem como objetivo alcançar as metas determinadas anteriormente. O programa de auditoria precisa ser constituído com a finalidade de prevenir trabalhos que não são necessários. É preciso determinar a escolha e o período de aplicação dos métodos de auditoria buscando a efetividade do controle interno e a materialidade envolvida.

Os testes de auditoria direcionados ao patrimônio líquido, especialmente às sociedades anônimas, em menor dimensão e às demais empresas registradas mediante contratos sociais, induzem o auditor a entrar em contato com as normas ou regulamentações legítimas ou ainda estatutos societários.

Durante os exames das demonstrações financeiras de uma empresa, o auditor precisa obter conhecimentos antecipados referentes a acordos ou estatutos sociais. Isso pode ser útil em relação às possíveis bases de participação nos lucros, serviços e ações executadas, bem como aos níveis sob o qual o capital precisará ser conservado, fundamentado na efetivação de empréstimo aos sócios e às circunstâncias de desmembramento.

Na inexistência de tal, o auditor deverá considerar as ações opcionais necessárias para obter as referidas informações. Desse modo, quando o auditor executar o teste nas contas

do patrimônio líquido e as demonstrações tiverem que obedecer aos princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos, ele precisará delimitar seu trabalho aos conceitos habituais daquele país.

Normalmente, na auditoria efetuada nas demonstrações contábeis de empresas individuais, o auditor vai encontrar documentação formal definindo a fundamentação para a modificação no capital da empresa. A principal preocupação deve corresponder à demonstração nas contas de capital, de modo que o usuário compreenda facilmente o ocorrido.

Procedimentos de auditoria

O auditor deve elaborar ou adquirir um papel de trabalho que transmita as seguintes informações relativas às contas do patrimônio líquido:

- o saldo inicial relativo ao período;
- os ajustes de exercícios anteriores;
- as subscrições e aumentos relativos ao capital social;
- a contribuição para as reservas de capital social;
- as constituições e reversões referentes a ajustes de avaliação patrimonial;
- o lucro ou prejuízo líquido do exercício social;
- os dividendos propostos;
- o saldo final referente ao período.

O auditor precisa comparar o saldo inicial do período com os papéis de trabalho da auditoria referente ao exercício anterior.

É importante revisar o fluxo das contas de capital. Também é fundamental efetuar a leitura do estatuto social, cruzar as informações constantes das atas de reuniões com as subscrições e verificar a documentação que comprova o recebimento para as realizações. Analise ainda se o ágio na colocação de ações e na emissão das debêntures foi lançado nas contas de reservas exclusivas de capital. Se a empresa tiver efetuado a venda de títulos de sua própria emissão, relativa às partes beneficiárias e ao bônus de subscrição, é necessário verificar se a transação corresponde às normas definidas pela Lei das Sociedades por Ações (BRASIL, 1976). Também é preciso verificar os recibos e conferir se o valor relativo à alienação foi devidamente contabilizado nas reservas de capital.

Alguns procedimentos práticos que podem ser efetuados pela auditoria na execução dos trabalhos encontram-se no Quadro 02:

Exame físico	Exame de processos de emissão de debêntures e partes beneficiárias.
Confirmação	• Certificação da participação acionária; • Confirmação dos advogados sobre os elementos legais e societários, ou dos demais passivos que possam refletir de algum modo no patrimônio líquido.
Documentos originais	• Teste de documentos relativo às cauteças que foram emitidas, resgatadas e desdobradas; • Testes sobre as atas resultantes de assembleias e reuniões; • Teste de arquivos na junta comercial; • Teste sobre os estatutos sociais.
Cálculo	• Conferência dos cálculos relacionados a: - reserva legal; - Participação a partes beneficiárias; - Distribuição de dividendos.
Escrituração	• Teste nas contas do razão: - De lucros suspensos; - De reserva legal; - De reserva de contingência.
Inspeção	• Exame minucioso dos documentos que afirmam a emissão de ações, debêntures e partes beneficiárias; • Exame criterioso em relação aos dividendos distribuídos; • Exame referente às autorizações de modificação de capital.
Inquérito	• Investigação referente às tendências de modificação dos negócios da empresa; • Investigação de possíveis alterações acionárias; • Investigação referente a prováveis aumentos de capital.
Registros auxiliares	• Teste do razão analítico das contas de reserva legal e reservas de lucros.
Correlação	• Relação entre a reserva legal e o resultado do exercício; • Relação entre os dividendos pagos e os autorizados.
Observação	• Classificação correta das contas apresentadas; • verificação do cumprimento dos princípios contábeis.

Quadro 02: Procedimentos práticos em Auditoria

Fonte: Flávia Moreira - Equipe SEAD baseado em Almeida (2019, p. 75)

3.2.3 Relatório e pareceres da auditoria

A finalidade da auditoria independente é expor uma opinião em relação à propriedade das demonstrações contábeis que estão sendo auditadas. Normalmente, o trabalho do auditor é confirmar as posições patrimonial e financeira apresentadas por intermédio das demonstrações contábeis auditadas. Ele também deve comprovar os resultados reconhecidos no período em exame e outros demonstrativos que complementam o conjunto de informações.



Curiosidade

A palavra parecer tem origem no latim paresco e significa opinião especializada sobre alguma coisa. Fonte: <https://www.dicio.com.br/parecer/>

É por meio do parecer que o auditor destaca sua opinião, em concordância com as normas de auditoria e depois de todo o trabalho de campo. Nesse parecer, são agrupados comprovantes e evidências referentes às demonstrações contábeis. Além disso, é nele que o auditor estabelece seu entendimento referente à representatividade e ao conjunto das demonstrações. A realização do exame de campo, efetuado por meio de um programa de trabalho, o leva a adquirir informações e a ficar ciente de acontecimentos que definem sua posição e o impulsionam a análises, ponderando os reflexos resultantes dos dados adquiridos.

A emissão do parecer transmite a percepção do auditor a respeito das informações em exame, de modo padrão e resumido. Isso propicia aos usuários da informação uma ideia concreta dos trabalhos que foram realizados e concluídos. A Resolução CFC nº. 1.231/09 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009a) traz definições a respeito do parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis. Essa mesma resolução aprovou a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.

A NBC TA 700 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009a) aborda a responsabilidade do auditor independente em relação à opinião formada sobre as demonstrações contábeis. Também trata do modo e da substância do relatório redigido como resultado da auditoria efetuada nas demonstrações contábeis.

A NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente – (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009b) e a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente – (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2010a) abordam os efeitos ocasionados no modo e no conteúdo do relatório de auditoria independente. Isso envolve a apresentação, feita pelo auditor, da sua opinião modificada, ou a inclusão de um parágrafo de ênfase, ou a inserção de demais assuntos no relatório de auditoria.

A NBC TA 800 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2010b) abrange as considerações principais referentes às demonstrações contábeis, desenvolvidas em conformidade com composições conceituais de contabilidade para fins específicos. Já a NBC TA 805 define as principais considerações para uma auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis e de itens, contas ou elementos exclusivos das demonstrações contábeis.

A NBC TA 700 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009a) favorece a credibilidade no relatório do auditor independente. Ou seja, quando a auditoria for dirigida em conformidade com as normas do setor, de modo consistente com as normas internacionais, se tem por consequência a credibilidade no mercado global. Isso faz com que as auditorias que foram conduzidas conforme as normas reconhecidas mundialmente sejam compreendidas pelos usuários e com que situações não usuais sejam reconhecidas quando ocorrem.

Tipos de pareceres

São quatro os tipos de pareceres que o auditor pode elaborar:

- parecer sem ressalvas ou limpo;
- parecer com ressalvas;
- parecer adverso;
- parecer com abstenção de opinião ou também negativa de parecer.

Parecer sem ressalvas: esse parecer é emitido pelo auditor no momento em que ele executou todos os procedimentos de auditoria na dimensão que considerou necessária e não encontrou qualquer evidência que ocasionasse efeitos na opinião emitida. O parecer sem ressalva se refere a um exame em que não foram evidenciadas divergências.

Parecer com ressalvas: na emissão de um parecer com ressalvas, o parágrafo modelo referente à opinião precisa ser modificado. Isso é feito de modo a favorecer o entendimento quanto à natureza da ressalva e seu reflexo sobre a posição patrimonial e financeira.

Também é preciso considerar o resultado das operações, as alterações do patrimônio líquido, os fluxos de caixa e os valores adicionais, quando forem aplicáveis, se o tal reflexo conseguir ser definido. A ressalva ainda pode ser considerada tão significativa a ponto de impossibilitar o auditor de apresentar uma opinião referente às demonstrações contábeis.

Parecer com opinião adversa: esse parecer é redigido pelo auditor quando ele adquiriu dados satisfatórios para opinar que as demonstrações financeiras não apresentam corretamente a situação patrimonial e financeira, o resultado das operações, as variações do patrimônio líquido e também as origens e a aplicação dos recursos, conforme as técnicas contábeis adotadas. Isso ocorre quando o auditor conclui que a operação é tão relevante que não se enquadra na emissão de um parecer com ressalvas.

Parecer com abstenção de opinião: o parecer com abstenção de opinião é redigido quando o auditor não conseguiu executar todos os procedimentos de auditoria que considerou necessários e, por esse motivo, não houve a possibilidade de formar opinião referente a algum elemento das demonstrações contábeis. Dessa forma, não é emitida qualquer opinião.

Distribuição do parecer dos auditores

Você deve saber que, conforme a Resolução CFC nº. 1.231/09 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009a), o parecer do auditor possui quatro parágrafos:

Primeiro parágrafo: aponta as demonstrações contábeis, determina e referencia a finalidade do trabalho e a maneira como ele foi desenvolvido. Esse parágrafo é nomeado de introdutório. Nele, o auditor aponta a finalidade do trabalho, ou seja, as demonstrações contábeis que estão em exame e que são comparadas com dados dos últimos dois anos, bem como a empresa a que o auditor está se referindo. O auditor adquire o compromisso de dar sua opinião referente à representatividade e à apropriação das demonstrações cedidas para exame. Se não concordar com as mesmas, precisa deixar esse fato claro no seu parecer.

Segundo parágrafo: define a responsabilidade adquirida pela administração da entidade, a metodologia e o modo como foram desenvolvidas. As demonstrações contábeis representam um produto que depende de normas, avaliação, uniformização e acumulação que precisam ser autorizadas pela administração da empresa. O modo pelo qual as transações repetitivas são acumuladas depende de normas e métodos bem determinados que pertencem ao controle interno e também fazem parte dos compromissos da administração.

Terceiro parágrafo: estabelece a responsabilidade, a abordagem do trabalho de auditoria e a maneira como o trabalho foi conduzido e apresentado. Este é denominado de parágrafo de extensão do trabalho do auditor e referenciado especialmente pelo cumprimento às

normas de auditoria, codificadas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCT 11) (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1997) e por meio de Resoluções do CFC. Esse parágrafo remete por meio de informações sintéticas aos trabalhos de auditoria efetuados e que estão apresentados detalhadamente nos papéis de trabalho do auditor. O seu conteúdo faz referência aos exames de amostras efetuados que, de acordo com o auditor, foram satisfatórios para confirmar a totalidade dos dados apresentados.

Quarto parágrafo: estabelece a opinião do auditor referente ao trabalho desenvolvido. Esse é definido como o parágrafo da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis que foram examinadas e discriminadas no primeiro parágrafo do parecer.

A consideração do auditor é transmitida por meio da expressão “**em nossa opinião**”. Ela corresponde ao resumo de um grande trabalho efetuado em busca da confirmação dos dados evidenciados nas demonstrações contábeis.

Síntese da unidade

A execução da auditoria é realizada após a coleta de informações na empresa ou entidade a ser auditada, para definição dos padrões e procedimentos de controle de qualidade que serão estabelecidos. Nessa etapa, o auditor inicia a fase de entrevistas com as pessoas da empresa, com perguntas específicas e realizando as anotações necessárias com as constatações para, em seguida, submeter a uma avaliação mais completa das áreas e setores envolvidos.



Atividade

1. Todos os trabalhos executados, testes efetuados, provas e evidências registrados em papéis de trabalho e emissão do parecer do auditor de acordo com as normas de auditoria podem ser resumidas em etapas a serem cumpridas na Auditoria. São atividades realizadas na etapa de execução da auditoria, EXCETO:

- a) Planejamento do trabalho.
- b) Procedimentos de controle de qualidade.
- c) Dimensionamento dos trabalhos de auditoria.
- d) Seleção e programa de trabalho da auditoria.
- e) Evidenciação dos exames efetuados no parecer.

2. O auditor responde por suas ações na execução dos trabalhos de auditoria. Não está entre as atribuições do auditor, na execução do seu trabalho:

- a) Aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização do seu trabalho, estendidos a suas conclusões.
- b) Fornecer opinião inverídica sobre as demonstrações contábeis.
- c) Objetivar precipuamente o exame das demonstrações contábeis efetuado e a identificação de fraudes.
- d) Demonstrar em que medida as distorções por fraude ou erro afetam de forma relevante as demonstrações contábeis, se em seu parecer não conste ressalva específica.
- e) Conduzir seus exames atendendo às Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Gabarito: 1. e 2. b

Referências:

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

ALVES, Aline. **Auditoria contábil avançada**. Porto Alegre: SAGAH, 2017.

ARAÚJO, Inaldo P. S.; ARRUDA, Daniel G.; BARRETTO, Pedro Humberto T. **O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

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.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 11: Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis**, Brasília (DF), 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria – NBC TA**.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

IMONIANA, Joshua Onome. **Auditoria: Planejamento, Execução e Reporte**. São Paulo: Atlas, 2019.



Auditoria II

O estudo dos testes e preparativos para a aplicação dos exames de auditoria são precedidos de estudos dos conceitos que norteiam os programas, com apresentação dos requisitos para o resultado satisfatório dos relatórios de auditoria. A direção dos testes deve seguir padrões preestabelecidos para abarcar todos os setores da organização que serão frutos dos exames.

Na Unidade 1, apresentamos a definição de amostragem em auditoria, a sua forma de planejamento e como são avaliados os resultados da amostra, destacando as evidências e informações nos testes em auditoria. Em seguida, na Unidade 2, destacamos o planejamento da auditoria, com os procedimentos, etapas e os processos a serem observados durante a execução até o processo de conclusão da disciplina. E para finalizar o módulo, na Unidade 3, proporcionamos a execução da auditoria em contas do ativo, passivo e patrimônio líquido, para detecção de erros e fraudes que irão basear os relatórios e pareceres da auditoria.



PROGRAD
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO



Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

