



Especialização em
Contabilidade Pública

Auditoria Financeira

Lorena Costa de Oliveira Araújo



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controladoria
Pública



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Língua
Inglêsa



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescrição



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes



Especialização em
Contabilidade Pública

Auditoria Financeira

Lorena Costa de Oliveira Araújo

Fortaleza



2024



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controladoria
Pública



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Língua
Inglêsa



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescrição



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes

Auditoria Financeira

©2022 Copyright by Autores/Orgnizadores

O conteúdo deste livro, bem como os dados usados e sua fidedignidade, são de responsabilidade exclusiva do autor. O download e o compartilhamento da obra são autorizados desde que sejam atribuídos créditos ao autor. Além disso, é vedada a alteração de qualquer forma e/ou utilizá-la para fins comerciais.

Presidenta da República

Luiz Inácio Lula da Silva

Ministro da Educação

Camilo Sobreira de Santana

Presidente da CAPES

Denise Pires de Carvalho

Diretor de Educação a Distância da CAPES

Suzana dos Santos Gomes

Governador do Estado do Ceará

Elmano de Freitas da Costa

Reitor da Universidade Estadual do Ceará

Hidelbrando dos Santos Soares

Vice-Reitor

Dárcio Italo Alves Teixeira

Pró-Reitora de Pós-Graduação

Ana Paula Ribeiro Rodrigues

Coordenador da SATE e UAB/UECE

Francisco Fábio Castelo Branco

Coordenadora Adjunta UAB/UECE

Eloísa Maia Vidal

Direção do CESA

José Joaquim Neto Cisne

Editora da EdUECE

Cleudene de Oliveira Aragão

Coordenação Editorial

Eloísa Maia Vidal

Assistente Editorial

Nayana Pessoa

Projeto Gráfico e Capa

Roberto Santos

Revisão Textual

Eleonora Lucas

Diagramador

Francisco Saraiva

Conselho Editorial

Ana Carolina Costa Pereira

Ana Cristina de Moraes

André Lima Sousa

Antonio Rodrigues Ferreira Junior

Daniele Alves Ferreira

Erasmus Miessa Ruiz

Fagner Cavalcante Patrocínio dos Santos

Germana Costa Paixão

Heraldo Simões Ferreira

Jamili Silva Fialho

Lia Pinheiro Barbosa

Maria do Socorro Pinheiro

Paula Bittencourt Vago

Paula Fabricia Brandão Aguiar Mesquita

Sandra Maria Gadelha de Carvalho

Sarah Maria Forte Diogo

Vicente Thiago Freire Brazil

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Araújo, Lorena Costa de Oliveira

Auditoria financeira [livro eletrônico] / Lorena
Costa de Oliveira Araújo. -- Fortaleza, CE :
Editora da UECE, 2024.

PDF

Bibliografia.

ISBN 978-85-7826-976-0

1. Administração financeira 2. Auditoria
3. Contabilidade financeira I. Título.

25-250240

CDD-657.458

Índices para catálogo sistemático:

1. Auditoria : Contabilidade 657.458

Aline Grazielle Benitez - Bibliotecária - CRB-1/3129

Editora da Universidade Estadual do Ceará – EdUECE

Todos os direitos reservados

Editora da Universidade Estadual do Ceará – EdUECE

Av. Dr. Silas Munguba, 1700 – Campus Itaperi – Reitoria – Fortaleza – Ceará

CEP: 60714-903 – Tel: (085) 3101-9893

www.uece.br/eduece – E-mail: eduece@uece.br

Editora filiada à



Sumário

Apresentação	7
Capítulo 1 - Fundamentos da Auditoria Financeira	9
1. Origens da auditoria	11
2. Normas Brasileiras de Auditoria Aplicadas ao Setor Público	16
3. Planejamento da auditoria	23
4. NBASP 200 – Princípios de auditoria financeira	24
5. Procedimentos de auditoria	25
Capítulo 2 - Planejamento e programa de auditoria	29
1. Planejamento de Auditoria	31
Capítulo 3 - Controle Interno.....	43
1. Conceito	46
2. Classificação	46
3. Princípios fundamentais dos controles contábeis	48
4. Procedimentos de controle interno	51
Capítulo 4 - Papéis de Trabalho	57
1. Conceito e fundamentação do papel de trabalho15.....	60
2. Forma e conteúdo do papel de trabalho	61
3. Pontos essenciais em um papel de trabalho	63
4. Normas para preenchimento do papel de trabalho	63
5. Natureza dos papéis de trabalho.....	64
6. Técnicas de elaboração de papéis de trabalho	64
Capítulo 5 - Auditoria das contas patrimoniais e de resultado.....	69
1. Objetivos dos testes de contas de Ativo	71
2. Procedimentos para avaliação de contas de Ativo	73
3. Objetivos e procedimentos para avaliação de contas de Passivo ..	81
4. Objetivos e procedimentos para avaliação do Patrimônio Líquido ..	90
5. Objetivos e procedimentos para avaliação das contas de resultado	91

Capítulo 6 - Relatório de Auditoria.....	97
1. Conceito.....	99
2. Estrutura do relatório de auditoria	100
3. Tipos de relatórios dos auditores independentes	103
Sobre a autora	120

Apresentação

Caros estudantes,

Seja bem-vindo ao estudo da disciplina de Auditoria Financeira, que é de grande importância no processo de formação profissional dos alunos e um diferencial de trabalho e de valorização profissional.

A auditoria financeira tem como objetivo avaliar se as informações financeiras de uma entidade foram elaboradas e apresentadas de acordo com as normas e os regulamentos exigidos para a sua divulgação com o propósito de aumentar o grau de confiança dos usuários nessas demonstrações. Além disso, no âmbito governamental, é um importante instrumento de fiscalização para a verificação independente da confiabilidade das demonstrações financeiras divulgadas por entidades públicas, respeitando assim os princípios da transparência e da prestação de contas.

Para estudarmos essa área de conhecimento tão valiosa, trataremos, no capítulo 1, de aspectos iniciais sobre a fundamentação da auditoria abordando a origem da auditoria no exterior e no Brasil, o conceito da auditoria contábil, objetivo, tipos de auditoria, seus principais procedimentos de trabalho e por último as Normas Brasileiras de Auditoria Aplicadas ao Setor Público (NBASP), onde serão vistas as principais normas aplicadas ao setor público com suas respectivas explicações, trazendo para, vocês alunos, um conhecimento geral de todos os normativos que fundamentam a atividade da auditoria no âmbito do setor público.

Dos capítulos 2 ao 4, iremos nos debruçar sobre questões operacionais da execução da auditoria, iniciando pelo processo de planejamento e elaboração de programa de auditoria, passando pela análise dos controles internos e finalizando com a elaboração dos papéis de trabalho de auditoria, importante fonte de evidência da execução do trabalho de auditoria.

Os dois últimos capítulos, 5 e 6, reservamos ao estudo das auditorias das contas patrimoniais (ativo, passivo e patrimônio líquido) e de resultado (receita, custo e despesa) e ao produto final do trabalho da auditoria, o relatório dos auditores independentes e os seus diversos tipos.

Então, boa leitura e bons estudos! Desejamos que você aproveite ao máximo todo o conhecimento que estamos lhe oferecendo.

A autora

Capítulo

1

Fundamentos da Auditoria Financeira

Objetivos

- Conhecer sobre a origem da auditoria no exterior e no Brasil;
- Compreender o conceito de auditoria e as diferenças entre os tipos de auditoria, interna, externa, governamental e suas subclassificações;
- Conhecer as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, com ênfase nas NBASP 100 e 200;
- Identificar os principais procedimentos da auditoria utilizados pelos auditores para análise e coleta de evidências.

Introdução

Estamos dando início a uma nova disciplina, Auditoria Financeira, na qual, conforme você viu na apresentação, serão estudados diversos temas da área de auditoria. Antes, porém, de adentrarmos estritamente nas temáticas específicas da execução da auditoria, iremos estudar algumas noções imprescindíveis ao conhecimento do tema que serão úteis para a compreensão dos capítulos futuros. Dessa forma, podemos iniciar este capítulo dizendo que a auditoria é um processo de verificação dos registros financeiros de uma empresa, com o objetivo de certificar aquilo que está correto ou identificar falhas que necessitem de correções. Esse processo é feito por profissionais qualificados que respeitam normas profissionais. Dessa forma, neste capítulo, conforme visto nos objetivos, procuraremos compreender a origem da auditoria, conceitos, tipificações e principais características, as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, que normatizam a atividade da auditoria no âmbito do setor público e, por fim, os principais procedimentos de auditoria.

1. Origens da auditoria

Quando se pensa em elaborar uma cronologia do nascimento das modernas técnicas de auditoria no exterior, pesquisadores como Almeida (2017) explicam que o principal berço da auditoria foi o Reino Unido, motivado pelas transformações operadas pela [Revolução Industrial](#)¹ no século XVIII, que, dentre outras coisas exigiu que houvesse o desenvolvimento da economia e o

¹ A Revolução Industrial foi o período de desenvolvimento tecnológico que teve início na Inglaterra a partir da segunda metade do século XVIII e que se espalhou pelo mundo, causando grandes transformações. Ela garantiu o surgimento da indústria e consolidou o processo de formação do capitalismo.

aumento das atividades de produção; com isso, a administração financeira tornou-se mais complexa, emergindo a oportunidade e a caracterização do surgimento da profissão do auditor.

É válido mencionar que, com a evolução do capitalismo, crescimento do mercado e aumento da concorrência, surge a demanda pela ampliação dos investimentos em instalações fabris e administrativas, através das quais as empresas que eram fechadas e que pertenciam a grupos familiares, precisariam tornar seus produtos e serviços mais competitivos. Por conseguinte, para tais decisões, era necessário captar recursos de terceiros, através de empréstimo bancário de longo prazo e com a abertura de capital para novos acionistas (Almeida, 2017).

Os potenciais investidores, para que pudessem conceder empréstimos ou investir nas empresas, precisavam compreender a situação patrimonial e financeira da empresa e a sua habilidade em gerar lucros. A maneira mais eficaz de obter esses dados era através das demonstrações financeiras da empresa e era necessário um profissional externo a empresa que certificasse a adequabilidade dos números apresentados nas demonstrações financeiras. Dessa forma, para evitar a manipulação de resultados, passou-se a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente, denominado auditor externo ou independente (Boynton, Johnsol, Kell, 2002).

No Brasil, a origem da auditoria está relacionada aos seguintes aspectos: filiais e subsidiárias de empresas estrangeiras, financiamento de empresas estrangeiras pelas entidades internacionais, carência de descentralização e diversificação das atividades econômicas, desenvolvimento do mercado de capitais, estabelecimento das normas de auditoria e da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas (Attie, 2011).

Por outro lado, conforme afirmam os autores Gomes *et al.* (2009), a auditoria chegou no Brasil por volta da década de 1940, quando as empresas multinacionais se instalavam no país, de modo que os investidores precisavam garantir que seus investimentos estavam sendo verificados por auditores. A partir de então, as firmas de auditoria abriram escritórios no Brasil e foram se desenvolvendo juntamente com as companhias auditadas.

É possível concluir que, assim como ocorre globalmente, o crescimento econômico foi o motor para o avanço da auditoria no Brasil. Esse progresso aconteceu paralelamente ao desenvolvimento econômico, acompanhando o surgimento de grandes empresas com patrimônios formados por uma variedade de investidores. Esses acionistas demandam a verificação e a proteção de seus investimentos nos registros contábeis. Com o passar do tempo, as práticas de auditoria se fortaleceram no Brasil, visando atingir seu objetivo primordial.

Por último, você deve estar se perguntando quanto à evolução da auditoria governamental?

O surgimento da auditoria governamental está relacionada à prática que a administração pública exercia no controle da arrecadação de tributos. No Brasil, o suporte legal para a auditoria governamental foi estabelecido pela Lei 4.728, de julho de 1965. Essa legislação foi fundamental para normatizar as operações do mercado financeiro e estabeleceu a obrigatoriedade da prática da auditoria governamental no país.

1.2 Conceito de auditoria

A auditoria é a técnica contábil que, por meio de procedimentos específicos, aplicados no exame de registros e documentos, nas inspeções e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle de patrimônio de uma entidade, objetiva obter evidências que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com as normas brasileiras de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio da empresa. O auditor aplica procedimentos para emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, verificando se existem erros ou distorções relevantes que as tornem inadequadas. A responsabilidade pela detecção de erros e sua correção é da administração da empresa (Crepaldi, 2019).

Quando um auditor realiza a auditoria das demonstrações contábeis, seus objetivos principais incluem assegurar-se, com um nível razoável de certeza, de que as demonstrações contábeis não possuem distorções significativas, sejam elas decorrentes de fraudes, sejam de erros. Isso permite que o auditor possa emitir uma opinião fundamentada sobre se as demonstrações contábeis foram preparadas adequadamente, em conformidade com os princípios e as normas de contabilidade aplicáveis e apresentar seu relatório para os diversos usuários das demonstrações contábeis.

Portanto, o objetivo principal da auditoria pode ser resumido como o processo no qual o auditor verifica a precisão das demonstrações financeiras elaboradas pela empresa auditada. Durante a sua análise, o auditor emprega uma série de critérios e procedimentos que fornecem evidências para validar a autenticidade dos valores registrados nas demonstrações financeiras. Paralelamente, o auditor adota métodos que lhe permitem assegurar que não existem valores ou eventos ausentes das demonstrações financeiras que seriam essenciais para uma compreensão adequada delas.

1.3 Tipos de auditoria

A auditoria pode ter vários tipos de classificações, sendo a mais utilizada pela literatura aquela dividida em Auditoria Interna, Auditoria Externa ou Auditoria Independente e Auditoria Governamental conceituadas na próxima seção.

a) Auditoria Interna

A função da auditoria interna é fundamentalmente agregar valor aos resultados da organização. Isso é alcançado fornecendo *insights* e recomendações que contribuem para o aprimoramento dos processos organizacionais, da gestão e dos controles internos. Através dessa atividade, a auditoria interna ajuda a empresa a operar de forma mais eficiente e eficaz, garantindo a conformidade com as políticas e as regulamentações e melhorando a gestão de riscos.

Isso porque a atividade de auditoria interna envolve a avaliação da adequação e da eficácia dos controles, abarcando aspectos como governança, operações e sistemas de informação. Essa avaliação assegura que os controles internos promovam diversas medidas, incluindo a confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais, a eficácia e eficiência das operações, a proteção dos ativos e a conformidade com leis, regulamentos e [contratos](#)².

b) Auditoria Externa ou Auditoria Independente

De acordo com Crepaldi (2019), a auditoria externa compreende o conjunto de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão de uma opinião sobre sua adequação, consoante as [normas](#)³ de Contabilidade e, no que for pertinente, à legislação específica. Destarte, pode-se conceituá-la como uma técnica contábil constituída por um conjunto de procedimentos sistematizados, para obtenção e avaliação de evidências sobre as informações contidas nas demonstrações contábeis de uma empresa.

O objetivo da auditoria externa ou independente é garantir que as demonstrações financeiras representem, de maneira adequada, a situação patrimonial e financeira da empresa. O principal objetivo dessa auditoria é emitir uma opinião sobre se as demonstrações contábeis da entidade estão de acordo com as normas e com isso aumentar o grau de confiança dos usuários nas demonstrações contábeis. O principal cliente da auditoria externa é o público externo, que é o usuário final dessa informação.

A auditoria externa é realizada por um profissional independente, que não possui vínculo empregatício ou qualquer outra ligação com a empresa auditada, sendo contratado por meio de um acordo formal de prestação de servi-

² Leia mais sobre auditoria interna em:

<chrome-extension://efaidnbmninnibpcajpcglclefindmkaj/https://repositorio.pgsskroton.com/bitstream/123456789/44586/1/LETICIA+GOMES+DE+OLIVEIRA.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

³ Saiba mais sobre a auditoria externa e a diferença com a auditoria interna assistindo a este vídeo: https://www.youtube.com/watch?v=q2NZ_mBuUlk. Acesso em: 31 jan. 2024.

ços. O auditor externo desempenha um papel crucial para o público em geral, devido à credibilidade que seu trabalho confere ao mercado. Esse profissional oferece serviços valiosos a diversas partes interessadas, incluindo acionistas, banqueiros, órgãos governamentais e o público em geral. A função primordial do auditor externo é garantir a credibilidade das demonstrações contábeis, assegurando que estas foram examinadas e avaliadas dentro dos parâmetros estabelecidos pelas normas de auditoria e pelos princípios contábeis.

c) Auditoria do setor público ou governamental

A auditoria governamental é um processo sistemático e independente de avaliação e exame das operações, procedimentos, sistemas e demonstrações financeiras de entidades governamentais ou públicas. O objetivo principal é verificar a conformidade dessas entidades com leis, regulamentos, políticas e procedimentos estabelecidos, além de avaliar a eficiência, eficácia e economicidade na utilização dos recursos públicos.

Esse tipo de auditoria pode ser realizado tanto por órgãos internos de controle dentro do próprio governo, como tribunais de contas e controladorias, quanto por auditores externos independentes. Ela abrange diversas áreas, incluindo auditorias financeiras, de conformidade, operacionais e de desempenho.

As auditorias do setor público podem ser classificadas em um ou mais de três tipos **principais**⁴:

- Auditoria de demonstrações financeiras ou auditoria financeira: Tem como objetivo determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável.
- Auditoria de conformidade: A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada.
- Auditoria operacionais: Tem como objetivo determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento. (IRBa, item 22, 2021).

Dessa forma, vê-se que, dependendo do escopo e do objetivo da auditoria, podemos ter tipos de auditoria governamental diferentes.

⁴ Leia mais sobre os tipos de auditoria do setor público em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefndmkaj/https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Principios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Setor-Publico.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

Chegamos ao fim desta seção. Como forma de resumir os tipos de auditoria apresentados, segue Quadro 1 com o comparativo das principais diferenças de cada tipo de auditoria.

Quadro 1

Diferenças dos tipos de auditoria.	
Tipo de auditoria	Características
Auditoria Interna	Avaliar a eficácia dos controles internos, processos e procedimentos da organização. Seu foco principal é a melhoria contínua e a agregação de valor à gestão da organização.
Auditoria externa	Emitir uma opinião sobre a adequabilidade e a fidelidade das demonstrações financeiras da empresa, proporcionando uma garantia razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorções materiais.
Auditoria governamental ou auditoria do setor público	Avaliar a legalidade, legitimidade, economicidade e eficiência da gestão de recursos públicos. Também visa promover a transparência, <i>accountability</i> e melhoria das operações governamentais. Esse tipo de auditoria pode ser dividido em auditoria financeira, operacional ou de conformidade.

Fonte: elaborado pela autora (2024).

Na próxima seção, nos aprofundaremos nos normativos que dão suporte à execução das auditorias do setor público

2. Normas Brasileiras de Auditoria Aplicadas ao Setor Público

A auditoria do setor público conta com o apoio de organizações internacionais e nacionais que desempenham um papel significativo no apoio às suas atividades e na promoção da convergência para padrões de auditoria atualizados e reconhecidos globalmente.

Em nível internacional, a International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI⁵) é uma das principais instituições nesse contexto. Ela é responsável por propor as Normas Internacionais de Instituições Superiores de Auditoria (ISSAIs), que servem como referência para as práticas de auditoria governamental em todo o mundo.

No Brasil, o processo de adoção das normas da INTOSAI⁶ é conduzido em parceria entre o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Instituto Rui Barbosa (IRB). Essa parceria resultou na criação das Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público (NBASP).

Ressalta-se que a utilização de padrões de auditoria reconhecidos internacionalmente fortalece institucionalmente os Tribunais de Contas e constitui importante instrumento de melhoria do controle e da gestão pública brasileira.

⁵ Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle é uma organização autônoma, independente e apolítica. É uma organização não governamental com status consultivo especial no Conselho Econômico e Social das Nações Unidas.

⁶ Leia mais sobre o INTOSAI e o Instituto Rui Barbosa, em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.repositoriobib.ufc.br/00004e/00004e82.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

A importância das NBASP é promover a competência, a qualidade e a credibilidade da auditoria do setor público no Brasil, bem como trazer elementos para o melhor desempenho institucional dos tribunais de contas.

As NBASP estão organizadas em três níveis:

- a) NBASP Grupo 1:** Princípios fundamentais e pré-requisitos para o funcionamento dos TCs: são formados com cinco normas que trazem os pré-requisitos organizacionais para os trabalhos de **fiscalização**⁷.
- b) NBASP Grupo 2:** Princípios fundamentais de auditoria: são formados com quatro normas que envolvem os objetivos e o marco referencial das fiscalizações, por meio da definição dos elementos que devem estar presentes nos trabalhos, bem como os princípios a serem observados ao longo do processo.
- c) NBASP Grupo 3:** Requisitos mandatórios de auditoria: são formados por duas normas disponibilizadas em 2019 e transformaram os princípios que estão nas normas do nível anterior em requisitos mandatórios.

Nesta seção traz-se um Quadro-resumo com as NBASP grupo 2 em vigor com sua respectiva norma e seus objetivos.

⁷ Para aprofundar o conhecimento sobre os grupos das Normas Brasileiras do Setor Público, acesse: <https://nbasp.irbcontas.org.br/>. Acesso em: 31 jan. 2024.

Quadro 2

Resumo NBASP	
Norma	Objetivos
NBASP 100 - Princípios fundamentais de auditoria do setor público	Define auditoria do setor público e seus elementos e estabelece princípios fundamentais, gerais e relacionados a diferentes fases do processo de auditoria.
NBASP 130 - Gestão da ética pelos Tribunais de Contas	O código de ética é uma declaração abrangente dos valores e dos princípios para orientar o trabalho diário dos auditores.
NBASP 140 - Controle de qualidade para os Tribunais de Contas	O documento auxilia as EFSs a estabelecer e manter um sistema de controle de qualidade adequado ao seu mandato e às circunstâncias.
NBASP 200 - Princípios de auditoria financeira	A NBASP 200 fornece os princípios que devem ser observados na realização de auditorias de demonstrações financeiras individuais ou consolidadas, ou de seus elementos específicos.
NBASP 300 - Princípios de auditoria operacional	A NBASP 300 fornece a estrutura, os princípios gerais e uma visão geral da natureza e dos elementos das auditorias operacionais.
NBASP 400 - Princípios de auditoria de conformidade	A NBASP 400 fornece uma visão geral da natureza, dos elementos e dos princípios das auditorias de conformidade conduzidas pelas EFSs.
NBASP 2000 - Aplicação das Normas de Auditoria Financeira	A NBASP 2000 incorpora as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) nas normas de auditoria financeira, conforme estipulado pela NBASP 100.
NBASP 2200-2899 - Normas de Auditoria Financeira	As NBASP 2200-2899 coincidem com as Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria do Setor Público (NBC TASP) publicadas pelo CFC.

Continuação Quadro 2

Resumo NBASP	
Norma	Objetivos
NBASP 3000 - Norma para Auditoria Operacional	A NBASP 3000 descreve os recursos e os princípios da auditoria operacional, auxilia os auditores de desempenho das EFS a gerenciar e realizar auditorias operacionais com eficiência.
NBASP 4000 - Norma para Auditoria de Conformidade	O documento explica os requisitos mandatórios e mostra a diversidade na organização e elaboração de relatórios sobre a auditoria de conformidade e o relacionamento com outras auditorias.

Fonte: Instituto Rui Barbosa (2017).

Para fins dessa disciplina, vamos nos concentrar em estudar as NBASP que normatizam a atividade da auditoria financeira que são as normas NBASP 100 e NBASP 200, que serão detalhadas a seguir.

2.1. NBASP 100 - Princípios fundamentais de auditoria do setor público

A NBASP 100 (IRB, 2021) ressalta que a auditoria do setor público é essencial para a administração pública, uma vez que ela desempenha um papel-chave na garantia de que os recursos são geridos de acordo com as finalidades para as quais foram destinados e que as entidades agem no melhor interesse do público.

Como vimos anteriormente, a auditoria do setor público pode ser dividida em três tipos: auditoria financeira, operacional e de conformidade. A auditoria financeira foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Já a auditoria operacional foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade. Por último, a auditoria de conformidade foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios.

Para serem realizadas, as auditorias do setor público contam com elementos básicos que são comuns a todo processo de auditoria : as **três**⁸ partes (auditor, parte responsável e usuários previstos); objeto, critério e informação do objeto; detalhados a seguir.

⁸ Leia mais sobre os elementos básicos da auditoria governamental em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Principios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Setor-Publico.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

Quadro 3

Elementos básicos da auditoria governamental	
Elementos	Detalhamento
O auditor	Na auditoria do setor público, o papel de auditor é exercido pela Entidade Fiscalizadora Superior e pelas pessoas às quais essa tarefa é delegada. Esses indivíduos são responsáveis por conduzir as auditorias de acordo com os objetivos e os procedimentos estabelecidos.
A parte responsável	Na auditoria do setor público, as principais responsabilidades são determinadas pelo ordenamento constitucional ou legal. As partes responsáveis podem ser responsáveis pela elaboração da informação sobre o objeto, pela gestão do objeto ou por atender recomendações acerca do objeto e podem ser pessoas ou organizações.
Os usuários previstos	As pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral
Objeto	O objeto refere-se à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo da auditoria.
Critério	Os critérios são as referências usadas para avaliar o objeto. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias daquela auditoria. Na determinação da adequação dos critérios, o auditor deve considerar sua relevância e compreensibilidade para os usuários previstos.
Informação	A informação sobre o objeto refere-se ao resultado da avaliação ou da mensuração do objeto de acordo com os critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo e do escopo da auditoria.

Fonte: IRB, item 25 (2021).

Esses elementos são os agentes e a base sobre a qual a auditoria governamental está estabelecida e são imprescindíveis para a sua adequada execução.

A NBASP 100 (IRB, 2021) estabelece que os tipos de asseguração no setor público podem ser classificados em: trabalhos de certificação e trabalhos de relatório direto.

- **Trabalhos de certificação:** a parte responsável mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão.
- **Trabalhos de relatório direto:** o auditor quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade. O resultado é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. A auditoria do objeto pode também proporcionar novas informações, análises ou novas perspectivas.

Saiba Mais



As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, uma vez que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável. Já as auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto. As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo.

Os usuários das informações auditadas buscam ter confiança na confiabilidade e na relevância dos dados que utilizam para a tomada de decisões. Por isso, é essencial que as auditorias forneçam informações embasadas em evidências suficientes e adequadas. Os auditores devem realizar procedimentos destinados a minimizar ou controlar o risco de conclusões equivocadas. Além disso, é importante comunicar claramente aos usuários o nível de asseguração que está sendo fornecido. Conforme a natureza da auditoria e as exigências dos usuários, existem duas formas principais de comunicar a asseguração:

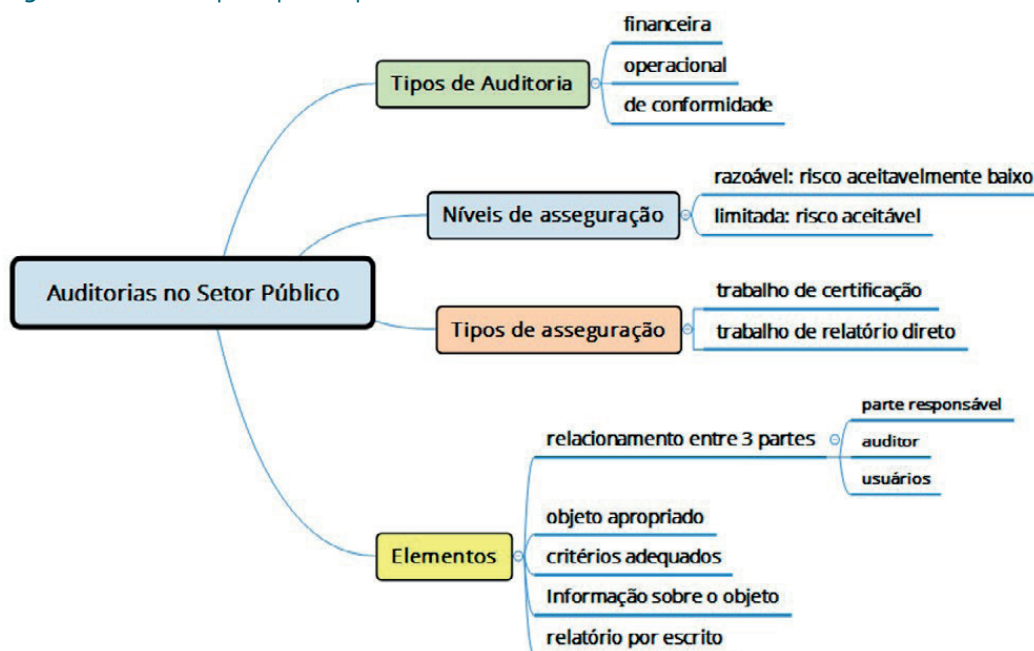
- a) **Através de opiniões e conclusões explícitas:** Isso é comum em trabalhos de certificação e em alguns tipos de relatórios diretos, onde o auditor expressa claramente o nível de asseguração oferecido.
- b) **Por meios alternativos:** Em certos trabalhos de relatório direto, onde não há uma declaração explícita de asseguração sobre o objeto auditado, o auditor fornece a confiança necessária aos usuários detalhando de forma equilibrada e razoável como achados, critérios e conclusões foram estabelecidos. Nesse caso, a explicação de como a combinação dos achados e critérios leva a uma conclusão geral ou recomendação específica é usada para transmitir a asseguração.

De acordo com a NBASP 100 (IRB, 2021), os níveis de asseguração podem ser classificados em razoável ou limitado.

1. A asseguração razoável é alta, mas não absoluta. A conclusão da auditoria é expressa de forma positiva, transmitindo que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade em todos os aspectos relevantes, ou, quando for o caso, que a informação sobre o objeto fornece uma visão verdadeira e justa, de acordo com os critérios aplicáveis.
2. Ao fornecer uma asseguração limitada, a conclusão da auditoria afirma que, com base nos procedimentos executados, nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis.

A Figura 1 resume os principais aspectos das auditorias do setor público, com base nos princípios gerais da ISSAI 100.

Figura 1– Resumo principais aspectos NBASP 100

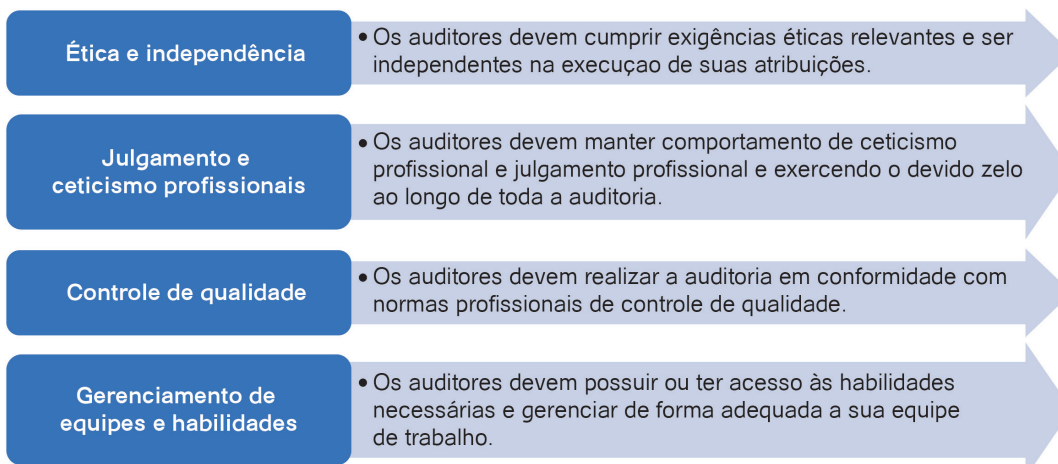


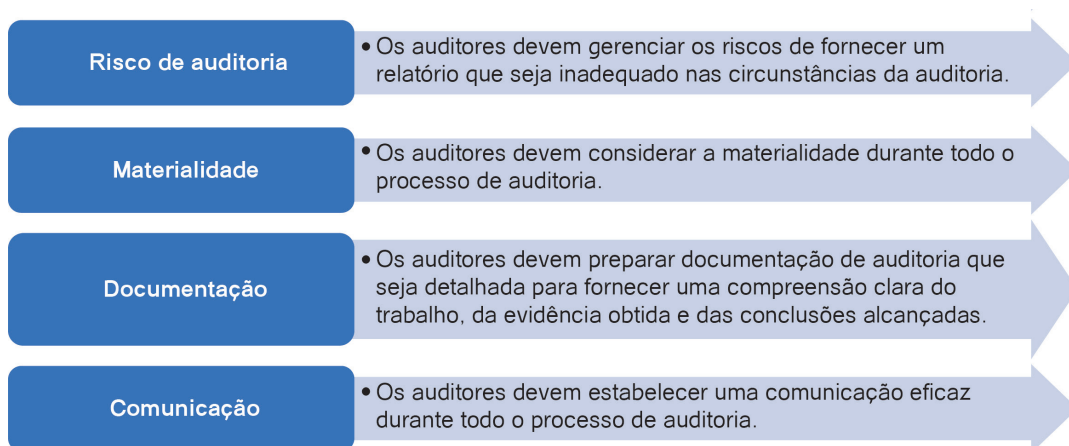
Fonte: adaptado NBASP 100 (IRB, 2021).

Outro aspecto importante, sobre a auditoria governamental é que esta é baseada em princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público que são diretrizes fundamentais que orientam a realização de auditorias e garantem que as auditorias sejam conduzidas de maneira eficaz, eficiente e com integridade.

Na Figura 2, trazemos o resumo dos principais princípios da auditoria governamental de acordo com NBASP 100 (IRB, 2021).

Figura 2 – Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público.





Fonte: Adaptado IRB (2021).

Ressalta-se que os princípios fundamentais do setor público são de vital importância para garantir a boa governança, a transparência, a responsabilidade e a eficiência na gestão dos recursos públicos e devem ser seguidos pelos auditores a fim de proporcionar segurança razoável de que as Entidades Fiscalizadoras Superiores e seu pessoal cumpram as normas profissionais e as exigências éticas, legais e regulamentares aplicáveis.

Além disso, a NBASP 100 (IRB, 2021) estabelece princípios relacionados ao processo de auditoria que estão resumidos na Figura a seguir.

Figura 3 – Princípios relacionados ao processo de trabalho



Fonte: Adaptado NBASP 100 (IRB, 2021)

A seguir iremos nos aprofundar sobre os princípios relacionados ao processo de trabalho, [detalhando](#)⁹ cada um.

⁹ Leia mais sobre os Princípios relacionados ao processo de trabalho em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://nbasp.ibrcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Principios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Setor-Publico.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

3. Planejamento da auditoria

Os auditores no setor público devem garantir que os termos da auditoria sejam claramente estabelecidos e acordados entre todas as partes envolvidas, incluindo o objeto, escopo, objetivos, acesso a dados e responsabilidades. Eles devem obter um entendimento abrangente da entidade, incluindo objetivos, operações, ambiente regulatório, controles internos e sistemas financeiros, por meio da interação com a administração e outras partes interessadas, e consultando especialistas e documentos relevantes.

Ademais, é crucial que os auditores realizem e revisem uma avaliação de risco, considerando riscos gerais e específicos. Eles devem avaliar as respostas da administração aos riscos e considerar sinais de problemas ou desvios para definir os objetivos da auditoria. A identificação e avaliação de riscos, incluindo os riscos de fraude, devem ser uma consideração constante ao longo do processo de auditoria.

O planejamento da auditoria deve ser estratégico e operacional, definindo o escopo, objetivos e abordagem da auditoria, além de estabelecer um cronograma e os procedimentos necessários. A equipe de auditoria deve ser adequadamente designada, e outros recursos, como especialistas, podem ser necessários. O planejamento deve ser flexível para responder a mudanças significativas e é um processo contínuo durante toda a auditoria.

3.1. Execução da auditoria

Os auditores devem realizar procedimentos de auditoria que forneçam evidências suficientes e apropriadas para fundamentar o relatório de auditoria. A natureza e a extensão desses procedimentos dependem da avaliação de riscos. A evidência de auditoria, pode ser obtida por meio dos procedimentos de auditoria e deve ser suficiente em quantidade e apropriada em qualidade, sendo relevante, válida e confiável.

Os auditores devem avaliar objetivamente as evidências, comunicando achados com a entidade auditada para validação. Após a realização dos procedimentos, eles devem revisar a documentação para assegurar que a auditoria foi adequadamente realizada. Isso inclui reconsiderar a avaliação inicial de risco e materialidade com base nas evidências coletadas e determinar a necessidade de procedimentos adicionais. Com base nos achados, os auditores usam seu julgamento profissional para chegar a conclusões sobre o objeto da auditoria.

3.2. Relatório e monitoramento

O processo de auditoria inclui a criação de um relatório para comunicar os resultados às partes interessadas, responsáveis pela governança e ao público. Este relatório visa facilitar o acompanhamento de ações corretivas. Os relatórios devem ser claros, precisos, completos, objetivos e justos, baseando-se em evidências de auditoria suficientes e adequadas. Eles devem contextualizar os achados de auditoria e variam em forma e em conteúdo conforme a natureza da auditoria, o público-alvo, normas aplicáveis e requisitos legais.

As Entidades Fiscalizadoras Superiores são responsáveis por monitorar as ações realizadas pelas entidades auditadas em resposta às observações feitas em relatórios de auditoria. Esse monitoramento foca em verificar se as questões apontadas foram adequadamente abordadas, considerando também implicações mais amplas. Caso as ações da entidade auditada sejam insuficientes ou insatisfatórias, a EFS pode necessitar emitir um relatório adicional.

4. NBASP 200 – Princípios de auditoria financeira

A auditoria financeira visa determinar se as informações financeiras de uma entidade são apresentadas corretamente em suas demonstrações contábeis, conforme a estrutura de relatório financeiro e normas regulatórias aplicáveis. O objetivo principal é fornecer uma asseguarção razoável aos usuários, por meio da coleta de evidências suficientes e apropriadas, de que as demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras estão adequadamente apresentadas em todos os aspectos relevantes, conforme o marco regulatório e a estrutura de relatório financeiro aplicáveis (IRB, 2023).

Em uma auditoria financeira do setor público, os elementos definidos na NBASP 100 (IRB, 2021) - objeto, auditor, parte responsável, usuários e critérios também fazem partes.

Na auditoria financeira são:

- a) O objeto de uma auditoria financeira: os dados contábeis relacionados a uma entidade, normalmente apresentados na forma de demonstrações contábeis;
- b) O auditor: a responsabilidade do auditor é planejar e executar a auditoria de acordo com as normas de auditoria aplicáveis e comunicar os resultados;
- c) Parte responsável: é a responsável pela elaboração da informação do objeto e pelas transações subjacentes;

- d) Usuário: O usuário das demonstrações contábeis no setor público é primariamente o Poder Legislativo, que é o representante dos cidadãos (os usuários finais).
- e) Critérios: baseiam-se na estrutura de relatório financeiro usada pela parte responsável na sua elaboração.

As auditorias de demonstrações contábeis (financeiras) realizadas segundo as Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público (NBASP) são consideradas trabalhos de asseguarção, com o objetivo de proporcionar uma asseguarção razoável. Essa asseguarção razoável representa um elevado grau de certeza, porém não é absoluta, indicando que, embora a auditoria seja minuciosa, não há garantia de que todas as distorções significativas serão identificadas.

Ressalta-se que os demais aspectos abordados na NBASP 200 (IRB, 2023) serão objeto de estudo nos próximos capítulos que tratarão especificamente das fases da auditoria.

5. Procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria são os métodos ou as técnicas que o auditor utiliza para coletar e avaliar material de auditoria suficiente para o seu trabalho. O auditor obtém evidência de auditoria através de um ou mais dos seguintes procedimentos descritos no Quadro 4.

Quadro 4

Procedimentos de auditoria	
Procedimento	Descrição
Procedimentos analíticos	Compreende estudo e análise de relação entre dados e informações. Envolve a realização de cálculos e a utilização de indicadores financeiros, principalmente análise horizontal e vertical das demonstrações financeiras. Outras análises efetuadas consistem na relação entre dados históricos, orçados e reais.
Cálculo	Um dos primeiros procedimentos efetuados pelo auditor no processo de auditoria consiste em realizar cálculos sobre os valores constantes nas demonstrações financeiras. Alguns exemplos de cálculos realizados como procedimentos de auditoria são: cálculo de valorização dos estoques; cálculo global de depreciação e amortização do ativo imobilizado etc.
Inspeção de documentos	Na realização dos trabalhos de auditoria o auditor realiza análises dos documentos em poder da empresa que comprova as operações realizadas. Os documentos podem ser produzidos pela própria empresa ou obtidos de terceiros. São exemplos de documentos a serem inspecionados pelos auditores: relatório de despesas; boletim de caixa; registro de empregado, extratos bancários, notas fiscais de compras e de vendas etc.

Procedimentos de auditoria	
Procedimento	Descrição
Confirmação com terceiros	Este procedimento é utilizado para confirmar, por meio de correspondência enviada a terceiros, os bens, os direitos e obrigações da empresa, como: contas bancárias; contas a receber de clientes; estoques em poder de terceiros; fornecedores; empréstimos e financiamentos.
Questionamento e indagação	Envolve a indagação, geralmente à administração da empresa ou empregados graduados, relacionados a questões de acompanhamento de problemas identificados na realização dos outros procedimentos de auditoria.
Contagem física	Consiste em verificar fisicamente os bens constantes no ativo da empresa auditada, como exemplo: dinheiro em caixa; estoques; bens do ativo imobilizado etc.
Observação	Consiste em acompanhar a execução de algum procedimento realizado pelo pessoal da empresa auditada. Observação é normalmente utilizada na obtenção de entendimentos dos sistemas de controle interno.

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2019).

Ao planejar e programar a auditoria, o auditor deve considerar como cada um dos procedimentos apresentados pode ser utilizado, a fim de auxiliar o auditor na execução dos seus trabalhos.

De acordo com as normas de auditoria, existem procedimentos específicos que devem ser cumpridos em todos os trabalhos de auditoria, como, por exemplo: acompanhamento da contagem física de estoques; confirmação de contas a receber e indagações sobre litígios e reclamações. Caso algum desses procedimentos essenciais não seja realizado, é imprescindível que a equipe de auditoria justifique a razão dessa omissão nos seus papéis de trabalho. Essa prática é vital para manter a integridade e a transparência do processo de auditoria.

Agora que já aprendemos as noções preliminares de auditoria, vamos começar a estudar o processo de planejamento da auditoria e elaboração de programas de trabalho que serão objeto de estudo do Capítulo 2.

Síntese do Capítulo



Neste capítulo vimos que o principal berço da auditoria no mundo foi o Reino Unido, motivado pela revolução industrial no século XVIII. No Brasil, o surgimento da auditoria foi motivado pela abertura de filiais e subsidiárias de

firmas estrangeiras e desenvolvimento do mercado de capitais. Já a auditoria governamental teve seu surgimento relacionado as práticas que a administração pública exercia no controle da arrecadação de tributos e legalmente estabelecida pela Lei 4.728, de julho de 1965.

A auditoria pode ser conceituada como o conjunto de procedimentos técnicos com o intuito de emissão de opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis, seu principal objeto de análise com o objetivo de aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários.

Os principais tipos de auditoria são a interna, que tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, e dos controles internos; a externa que tem por objetivo a emissão de uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis para o público externo, e a governamental, que contribuem para a boa governança fornecendo aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficiente e apropriada, relativas às entidades públicas.

Vimos ainda que a auditoria governamental pode ser classificada dependendo do escopo em auditoria financeira, operacional e de conformidade. Ainda sobre a auditoria governamental, vimos que todas as auditorias do setor público contam com elementos básicos como o auditor, a parte responsável, os usuários previstos (as três partes da auditoria); o objeto, os critérios para avaliar o objeto e a informação resultante da avaliação do objeto.

Além disso, estudamos que a auditoria governamental é baseada em princípios de auditoria que são diretrizes fundamentais que orientam a realização de auditorias e constituem os seguintes itens: Ética e independência, Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais, Controle de qualidade, Gerenciamento de equipes e habilidades, Risco de auditoria, Materialidade, Documentação e Comunicação.

Estudamos também sobre as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), que são normas emitidas pelo Instituto Rui Barbosa – IRB com a participação do Tribunal de Contas da União – TCU – e demais tribunais de contas brasileiros tendo como objetivo realizar uma auditoria independente e com eficiência, bem como apoiar os tribunais de contas no desempenho de suas atribuições legais e vendo os principais aspectos relacionados as normas relacionadas a auditoria financeira. Verificamos, de forma geral, as NBASP 100 e 200 que tratam sobre os conceitos, elementos e princípios essenciais que se aplicam a todas as auditorias do setor público e para as auditorias financeiras.

Por último, vimos que para atender seus objetivos os auditores se utilizam de procedimentos de auditoria que são técnicas usadas para coletar e avaliar

material de auditoria suficiente para o seu trabalho e são essenciais para que o auditor possa formar uma opinião fundamentada sobre se as demonstrações financeiras da entidade são apresentadas de forma justa, em todos os aspectos materiais, em conformidade com as normas contábeis aplicáveis.

Atividades de avaliação



1. De acordo com o discutido no texto, quais os principais motivos para o surgimento da auditoria no exterior e no mundo?
2. Faça um texto definindo auditoria, com destaque para o seu objetivo.
3. Qual a principal diferença entre a auditoria externa, auditoria interna e governamental?
4. O que são procedimentos de auditoria e para que servem?
5. De acordo com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP 100 (IRB, 2021), explique os princípios gerais que se aplicam as auditorias do setor público.

Capítulo

2

Planejamento e programa de auditoria

Objetivos

- Conhecer o conceito de planejamento de auditoria e sua importância para que os objetivos sejam atendidos;
- Compreender todas as etapas para a execução da auditoria, com ênfase nas informações que devem ser coletadas pelo auditor para sua elaboração;
- Entender o conceito de programa de auditoria e sua utilidade no processo de execução dos trabalhos.

Introdução

O planejamento é uma etapa fundamental no processo da auditoria, em que o auditor se prepara para uma avaliação eficaz e eficiente das demonstrações financeiras de uma entidade. Essa fase inicial é crucial, pois define o tom e a direção de todo o processo, assegurando que os recursos sejam alocados de forma adequada, os riscos sejam identificados e mitigados e que os objetivos sejam alcançados de forma eficiente.

Concomitantemente à elaboração do planejamento de auditoria, o auditor desenvolve o programa de auditoria, que deve ter detalhes suficientes para funcionar como orientação e método de acompanhamento do desenvolvimento dos trabalhos. Isso requer um conhecimento apropriado sobre o setor de atuação, os negócios e as práticas operacionais da entidade auditada.

O presente capítulo versa sobre o conceito de planejamento e programa de auditorias, suas etapas e sua utilidade dentro do processo de execução dos trabalhos.

1. Planejamento de Auditoria

Aqui iremos, junto com você, descrever e definir todos os elementos relacionados às questões que envolvem a Auditoria.

1.1. Conceito

O planejamento da auditoria é a fase do trabalho na qual o auditor independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada e de uma abordagem detalhada para a natureza (teste substantivo/ teste de controle interno), época de aplicação (quando vai realizar os procedimentos) e extensão (quantidade de procedimentos a ser realizado) esperadas da auditoria (Attie, 2011; Oliveira, *et al.*, 2008).

O planejamento não é a uma etapa única e independente dentro do ciclo de auditoria; ela é um processo constante e cíclico durante todo o processo. Essa abordagem garante que o planejamento seja flexível e reativo às alterações e percepções adquiridas durante o processo, fortalecendo a efetividade e a eficiência do procedimento de auditoria como um todo.

Crepaldi (2019, p. 415) argumenta que o planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- a natureza, o conteúdo e a oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e;
- a necessidade de atender a prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

Além disso, conforme estabelecido pela **NBASP 100 (IRB, 2021)**¹⁰, o planejamento de auditoria deve ser executado de forma a garantir que o trabalho realizado seja de alta qualidade, além de ser conduzido de maneira econômica, eficiente, eficaz e pontual.

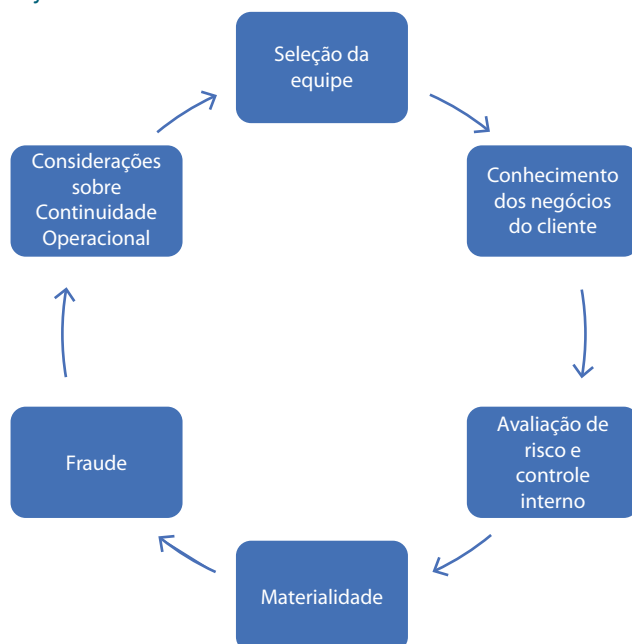
Vejam que os itens citados pelo autor, são informações preliminares sobre a entidade que ajudaram o auditor a estabelecer a natureza e extensão do trabalho de auditoria.

¹⁰ Para aprofundar o entendimento sobre planejamento, acesse <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/irb-nbasp-nivel2.pdf>. Acesso em 31 jan. 2024.

1.2. Etapas do planejamento

Nesta seção, iremos abordar as principais etapas necessárias para a elaboração de um planejamento de auditoria detalhado e adequado, conforme demonstrado na Figura 4.

Figura 4 – Planejamento de auditoria



Fonte: Elaborada pela autora (2024).

a) Seleção da equipe de auditoria

Segundo Almeida (2017), a realização de uma auditoria é conduzida por meio de equipes especializadas, ou seja, profissionais capacitados, imparciais e com treinamento apropriado para as situações específicas da auditoria. Selecionar os integrantes da equipe, levando em conta as competências, o saber e a vivência necessários para a auditoria específica em questão é um método eficaz para otimizar o desempenho do trabalho e reduzir os riscos associados à auditoria.

Uma equipe de auditoria, normalmente, é formada pelo sócio, gerente, sênior, auditor auxiliar e auditor assistente e varia de acordo com a complexidade do trabalho.

b) Conhecimento dos negócios do cliente

O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades, dos fatores econômicos, da legislação aplicável, das práticas operacionais da entidade e do nível geral de competência de sua administração.

c) Fatores econômicos

Para obter um entendimento completo sobre os negócios da entidade que será auditada, o auditor independente precisa analisar os fatores econômicos relacionados a ela. Isso inclui avaliar o nível geral de atividade econômica no setor em que a entidade opera e fatores que podem afetar seu desempenho, como inflação, crescimento econômico, recessão, deflação, desemprego, contexto político, entre outros. Além disso, deve considerar as taxas de juros e condições de crédito, políticas governamentais como as monetárias, fiscais, de câmbio e tarifas de importação e exportação, bem como o controle sobre investimentos estrangeiros (NBC TA 300 (R1), 2016).

d) Legislação aplicável

Compreender de forma prévia a legislação que afeta a entidade auditada é essencial para que o auditor possa identificar os impactos potenciais que a não observância das normas aplicáveis pode causar nas demonstrações financeiras. Nesse âmbito, o auditor deve considerar elementos como: os impostos, as taxas e as contribuições que recaem sobre a entidade; as responsabilidades sociais a que está sujeita; a legislação específica relativa ao seu setor, entre outros (Crepaldi, 2019).

e) Práticas operacionais da entidade

A dinâmica de uma entidade é moldada pelas transações inerentes ao seu objetivo social, exigindo a análise de aspectos como a natureza de suas atividades, operações, localização, produtos, mercados de atuação, e sistemas de controle interno em áreas-chave como vendas, compras e produção. Além disso, é essencial considerar as políticas empresariais abrangendo vendas, marketing, gestão de estoques e recursos humanos, bem como estratégias de importação/exportação, relações com clientes e fornecedores significativos, propriedade intelectual, inovação, e o impacto da administração nas operações e controles gerenciais (Almeida, 2017).

f) Competência da administração

A gestão de uma entidade é feita pela administração da empresa, que é responsável pelo registro, controle, análise e aprovação das transações e é um elemento-chave para a operação da empresa. Para o auditor, entender a capacidade e competência dessa administração é crucial para formar uma visão adequada sobre a organização da entidade e entender como uma administração pode afetar as demonstrações financeiras (NBC TA 300 (R1), 2016).

g) Práticas contábeis adotadas

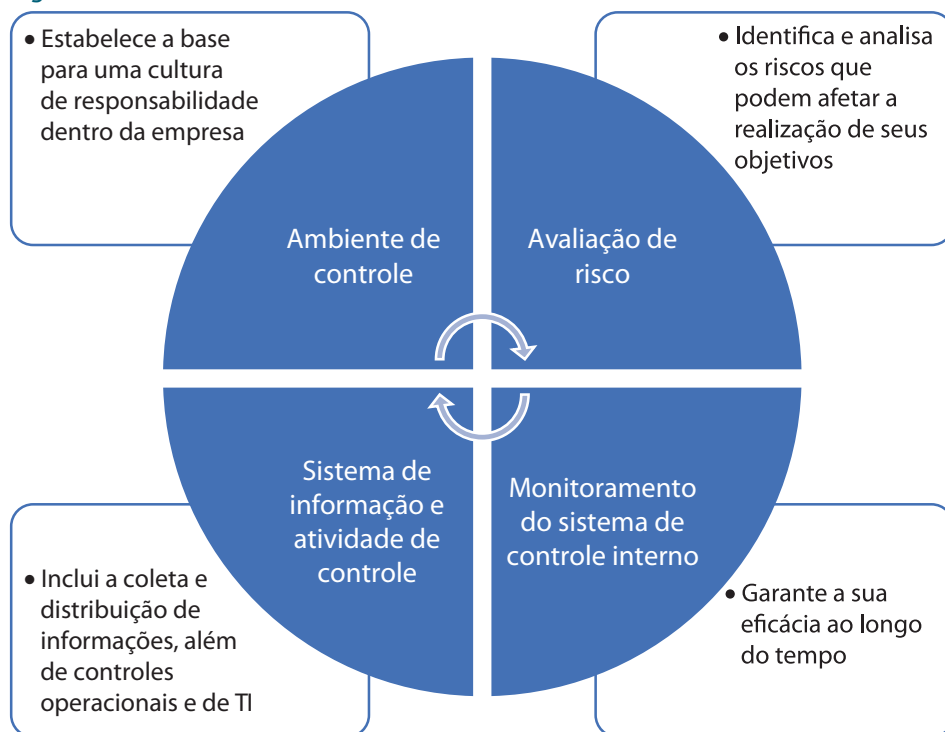
Rezera (2007) afirma que, o planejamento de auditoria deve abranger o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade, para propiciar uma adequada avaliação da consistência das demonstrações contábeis, considerando os seus efeitos sobre o programa de auditoria em face das novas normas de contabilidade que passarem a ser aplicáveis à entidade.

h) Sistema contábil e de controles internos

Crepaldi (2019) afirma que, para o planejamento eficaz de uma auditoria, é essencial que o auditor compreenda o sistema de contabilidade utilizado pela entidade e como ele se integra aos controles internos. Isso inclui a avaliação da confiabilidade e pontualidade das informações produzidas pelo sistema contábil, bem como o uso dessas informações pela gestão. Além disso, o auditor deve examinar a eficácia dos controles internos através da realização de testes específicos de procedimentos de controle, para assegurar sua confiabilidade.

A NBASP 200 (IRB, 2023) estabelece que o auditor deve obter um entendimento do sistema de controle interno da entidade, a fim de identificar e avaliar os riscos de distorção relevante. De acordo com a norma, o sistema de controle interno abrange os seguintes elementos fundamentais.

Figura 5 – Elementos fundamentais no sistema de controle interno



Fonte: Adaptado NBASP 200 (IRB, 2023).

i) Áreas importantes da entidade

A determinação das áreas críticas para a auditoria varia conforme o segmento de atuação da entidade. Assim, o auditor independente deve começar sua análise compreendendo o ramo de negócio em que a entidade opera, para então estabelecer um planejamento específico para o trabalho de auditoria. Entender o negócio envolve reconhecer os tipos de produtos e serviços oferecidos, os mercados em que a entidade atua, o perfil de seus clientes e fornecedores, as estratégias de venda, a dependência da entidade em relação a determinados clientes e fornecedores, bem como analisar os componentes dos custos da entidade, incluindo gastos com pessoal, impostos, matérias-primas, despesas financeiras e outros custos operacionais (NBC TA 300 (R1), 2016).

j) Volume de transações

Crepaldi (2019) afirma que, para o auditor independente obter uma compreensão adequada e determinar o escopo dos testes a serem realizados, bem como identificar os períodos em que o volume de transações é mais relevante, é essencial avaliar o volume de transações da entidade. Essa ava-

liação permite: discernir sobre a aderência às políticas internas, entender as etapas envolvidas, identificar os indivíduos responsáveis e avaliar os controles internos estabelecidos e estabelecer as amostras a serem examinadas, além de reconhecer se existe uma predominância de transações de baixo valor em grande volume ou um número menor de transações de alto valor individual.

k) Complexidade das transações

A complexidade das transações de uma entidade é um elemento crucial que influencia o nível de dificuldade enfrentado pelo auditor independente ao executar seu trabalho. Assim, é importante considerar que a complexidade das transações pode exigir que o planejamento da auditoria inclua profissionais mais qualificados ou uma supervisão mais intensa durante a execução. Além disso, transações mais complexas tendem a ter um risco maior de erros e fraudes se não forem adequadamente controladas, dada a natureza e os riscos específicos dessas operações.

l) Avaliação de risco e controle interno

Os procedimentos de avaliação de riscos são os procedimentos de auditoria aplicados para a obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, para a **identificação**¹¹ e avaliação dos riscos de distorção relevante nos níveis das demonstrações contábeis e das afirmações, representados por indagações à administração; procedimentos analíticos e observação e inspeção (Almeida, 2017).

Ao identificar e avaliar o risco de distorção relevante, o auditor considera tanto o risco inerente (a probabilidade de um saldo de conta específico ou tipo de transação conter erros ou distorções) quanto o risco de controle (a possibilidade de que os controles internos da entidade falhem em prevenir, detectar e corrigir imprecisões ou distorções) (IRB, 2023).

De acordo com a NBASP 200 (IRB, 2023), o auditor é responsável por identificar e avaliar o risco inerente, considerando-o independentemente do impacto de quaisquer controles existentes, e determinar se algum dos riscos inerentes é significativo. Além disso, deve examinar a estrutura dos controles relevantes para o processo de auditoria (particularmente em relação aos riscos inerentes consideráveis) e verificar sua efetiva implementação.

A norma estabelece ainda que o auditor é encarregado de reconhecer e avaliar os riscos de distorções significativas tanto no contexto global das demonstrações financeiras quanto no nível específico das afirmações. Isso é feito para definir os procedimentos de auditoria adicionais mais adequados para abordar tais riscos.

¹¹ Para se aprofundar sobre avaliação de risco e controle interno, acesse: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTA315\(R2\)&arquivo=NBCTA315\(R2\).doc&_gl=1*165jqw*_ga*NDUyNjAyNzQ3LjE1NzEzNTIwMTU.*_ga_38VHCFH9HD*MTCwNzE1NjI5Mi43LjEuMTcwNzE1NjMyOS4wLjAuMA](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTA315(R2)&arquivo=NBCTA315(R2).doc&_gl=1*165jqw*_ga*NDUyNjAyNzQ3LjE1NzEzNTIwMTU.*_ga_38VHCFH9HD*MTCwNzE1NjI5Mi43LjEuMTcwNzE1NjMyOS4wLjAuMA). Acesso em: 31 jan. 2024.

O auditor também é responsável por coletar evidências de auditoria adequadas e robustas em relação aos riscos de distorções relevantes identificados, desenvolvendo e aplicando estratégias eficazes para mitigar esses riscos. A gravidade do risco determina a abrangência dos procedimentos de auditoria a serem realizados e a força da evidência necessária (IRB, 2023).

Para abordar os riscos de distorções significativas nas demonstrações financeiras e nos níveis de afirmação, o auditor deve estabelecer e executar procedimentos de auditoria específicos, variando em natureza, época e extensão, e incluem tanto testes de controle quanto procedimentos substantivos.

Se for avaliado que os controles internos são eficientes, o auditor deve considerar a realização de testes para confirmar sua eficácia. Caso os testes confirmem que os controles estão funcionando efetivamente, isso pode permitir uma redução nos testes substantivos. É também essencial testar os controles nas situações em que os procedimentos substantivos por si só não sejam suficientes.

1.3. Materialidade

A materialidade é definida como a magnitude de omissão ou de falhas que individualmente ou em conjunto, impactariam as demonstrações contábeis de uma entidade (Almeida, 2017).

A materialidade é uma questão de julgamento profissional e deve ser aplicada pelo auditor no planejamento e na execução da auditoria, e na avaliação do efeito de distorções sobre as demonstrações contábeis¹² e na formação da opinião do relatório do auditor independente (Crepaldi, 2019).

A NBASP 200 (IRB, 2023) estabelece que o auditor deve utilizar o conceito de materialidade em termos quantitativos (valor) e, quando pertinente, em termos qualitativos (natureza), durante todo o processo da auditoria, desde o planejamento, até a execução e o reporte dos resultados.

Ressalta-se que o nível de materialidade determinado pelo auditor deve ser global para as demonstrações contábeis como um todo. Entretanto, o auditor deve, quando necessário, estabelecer uma materialidade inferior à global (materialidade de execução), com o objetivo de minimizar o risco de que os erros não identificados ou não corrigidos, somados, ultrapassem o limite de importância geral. A materialidade para execução é utilizada pelo auditor para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria (IRB, 2023).

¹² Sobre o tema, vale conferir: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320\(R1\)&_gl=1*1pmsxdd*_ga*NDUyNjAyNzQ3LjE1NzEzNTIwMTcE.*_ga_38VHCFH9HD*MTCwNzE1NjI5Mi43LjEuMTc1wNzE1NjM5Ni4wLjAuMA](https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320(R1)&_gl=1*1pmsxdd*_ga*NDUyNjAyNzQ3LjE1NzEzNTIwMTcE.*_ga_38VHCFH9HD*MTCwNzE1NjI5Mi43LjEuMTc1wNzE1NjM5Ni4wLjAuMA). Acesso em: 31 jan. 2024.

1.4. Fraude

Na etapa de identificar e avaliar os riscos de distorções significativas, o auditor precisa avaliar a possibilidade de distorções decorrentes de fraudes e planejar suas ações para lidar com esses riscos de maneira eficaz (Almeida, 2017).

A NBASP (IRB, 2023) afirma que a responsabilidade de evitar e identificar fraudes recai sobre a administração da empresa e os encarregados da governança. A função do auditor é proporcionar uma garantia razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções significativas, seja por erros ou fraudes. O auditor deve determinar quais estratégias de auditoria são necessárias para abordar adequadamente o risco de fraude. Além disso, é importante que o auditor reporte quaisquer fraudes ou suspeitas de fraude encontradas durante a auditoria às autoridades apropriadas.

1.5. Considerações sobre Continuidade Operacional

O auditor precisa avaliar e determinar se há eventos ou situações que possam colocar em dúvida a capacidade e a intenção da entidade auditada de continuar suas operações.

O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir sobre o uso, pela administração, da premissa de continuidade operacional ao elaborar as demonstrações contábeis, e relatar o quando necessário. Isso porque a continuidade operacional de uma entidade auditada é um princípio contábil que afeta a base contábil que deve ser usada na elaboração das demonstrações contábeis.

a) Plano geral de auditoria

O plano de auditoria consiste numa série de notas que abrange o objetivo geral e a maneira de conduzir os trabalhos, em que se define natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados (Almeida, 2017).

De acordo com Crepaldi (2019), o plano de auditoria é a materialização do planejamento da auditoria, que 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 plano de auditoria, 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.

1.6. Programa de auditoria

O programa de auditoria deve ser documentado, seja por escrito, seja por meio eletrônico, com o intuito de facilitar a compreensão dos procedimentos de auditoria planejados e oferecer uma direção clara para a distribuição das tarefas. A especificação dos procedimentos de auditoria deve detalhar as áreas que o auditor precisa investigar, levando em consideração o sistema de contabilidade e os controles internos da entidade auditada.

Segundo Crepladi (2019), o programa de auditoria consiste em um plano de trabalho para exame de área específica. Ele prevê os procedimentos que deverão ser aplicados para que se possa alcançar o resultado desejado. Deve ser elaborado com base nos elementos obtidos na visão geral do objeto, e estabelecer, diante da definição precisa dos objetivos do trabalho, a forma de alcançá-los e deve evidenciar

- o objetivo e o escopo da auditoria;
- o universo e a amostra a serem examinados;
- os procedimentos e as técnicas a serem utilizadas, os critérios de auditoria, as informações requeridas e suas fontes, as etapas a serem cumpridas com respectivos cronogramas;
- a quantificação dos recursos necessários à execução do trabalho.

Almeida (2017) estabelece que os procedimentos de auditoria são definidos no próprio programa. Nessa ocasião, descreve-se o que deve ser feito e como devem ser realizados os exames, com o intuito de permitir que os auditores formem uma opinião.

1.7. Orçamento preliminar de horas

No início das interações entre a firma de auditoria e o potencial cliente, é comum a elaboração de um orçamento preliminar de horas baseado nas informações básicas fornecidas pela administração da empresa. Essas informações incluem a identificação das contas-chave para a auditoria, a verificação da existência e eficácia dos principais controles contábeis, além de uma discussão acerca do ambiente geral de controles. À medida que o planejamento do trabalho avança, esse orçamento inicial de horas deve ser revisado para refletir um entendimento mais detalhado do cliente.

Ressalte-se que o orçamento preliminar de horas é uma estimativa das horas necessárias, e um cronograma preliminar das visitas é incorporado ao plano geral de auditoria.

Crepaldi (2019) assevera que o orçamento de horas estabelece a distribuição das horas entre as visitas preliminares e final, por classe de profissional e área de auditoria. Essa distribuição é feita com base nos seguintes dados:

- horas constantes no levantamento que determinou o valor do preço do serviço de auditoria;
- experiência adquirida na execução dos procedimentos de auditoria;
- experiência de cada auditor.

Síntese do Capítulo



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 auditada e de uma abordagem detalhada para a natureza, época de aplicação e extensão esperadas da auditoria. Esse planejamento abrange detalhamento dos testes a serem aplicados (sejam substantivos, sejam de controle interno), a época de aplicação desses testes e a extensão deles. Esse processo não é estático, mas sim dinâmico e cíclico, ajustando-se continuamente às mudanças e às novas informações obtidas ao longo da auditoria, garantindo flexibilidade e eficiência.

O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável, as práticas operacionais e contábeis da entidade, o sistema contábil e de controles internos, os riscos de auditoria e áreas importantes da entidade que podem incluir volume de transações ou a complexidade das operações e o nível geral de competência de sua administração.

O produto final do planejamento é denominado **plano de auditoria**. Após a fase de planejamento, o auditor deverá elaborar o programa de auditoria com o detalhamento dos procedimentos de auditoria a serem adotados e deve esclarecer o que o auditor necessita examinar com base no sistema contábil e de controles internos da entidade auditada.

Atividades de avaliação



1. De acordo com o que foi discutido no capítulo, defina planejamento de auditoria.
2. Para o desenvolvimento do planejamento da auditoria, são necessárias várias informações a respeito da entidade auditada. Dessa forma, discuta quais são os principais fatores que devem ser considerados no planejamento de auditoria.
3. Uma das etapas do planejamento da auditoria, após o entendimento de todos os aspectos importantes da entidade auditoria é a elaboração do programa de auditoria. Releia o item 3.2.6, que trata sobre programa de auditoria, e responda: o que é o programa de auditoria? E o que ele deve conter?
4. O que deve compor o orçamento preliminar de horas na fase de planejamento de auditoria?
5. A materialidade é um conceito muito importante utilizado em todo o processo da auditoria, desde o planejamento até o seu encerramento com a emissão do relatório de auditoria. Com base no que foi discutido, elabore um texto conceituando materialidade para fins de auditoria.

Capítulo

3

Controle Interno

Objetivos

- Compreender o conceito de controle interno e sua importância para o bom funcionamento de uma entidade;
- Classificar o controle interno quanto à natureza e à função;
- Conhecer os princípios de controle interno e os procedimentos adotados para assegurar a salvaguarda dos ativos da empresa;
- Aprender sobre os principais procedimentos de controle interno.

Introdução

O controle interno nas empresas representa um mecanismo essencial para a gestão de riscos, a eficiência operacional e a integridade da informação financeira. Esse sistema é composto por políticas, procedimentos, práticas e estruturas organizacionais desenhadas para proporcionar segurança razoável de que os objetivos da empresa estão sendo alcançados nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.

A importância do controle interno transcende a simples prevenção de fraude e erros, abrangendo a capacidade da organização de alcançar seus objetivos estratégicos, otimizar o uso de recursos e melhorar a qualidade e a confiabilidade das informações para a tomada de decisão. Além disso, um sistema de controle interno robusto contribui para a sustentabilidade do negócio ao fortalecer a confiança de stakeholders, incluindo investidores, clientes, fornecedores e reguladores.

Neste capítulo você aprenderá sobre o conceito de controle interno, sua respectiva classificação quanto à natureza e à função, os princípios basilares de controle interno e por último aprenderá os principais procedimentos de controle interno.

1. Conceito

As normas de auditoria geralmente aceitas, referentes ao trabalho no campo, estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria.

Segundo Almeida (2017), o controle interno representa, em uma organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

A NBCTA¹³ 315 R2 (2021) afirma que controle interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da administração e por outros funcionários para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à:

- Efetividade e eficiência das operações;
- Confiabilidade dos relatórios financeiros;
- Conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

Um sistema de controle interno eficaz atua como um filtro na identificação de erros ou irregularidades. Assim, diante de um sistema robusto de controle interno, o auditor pode diminuir a quantidade de testes de auditoria; em contrapartida, se o sistema for fraco, será necessário intensificar esses testes.

2. Classificação

A classificação dos controles internos ajuda a entender como eles funcionam dentro de uma organização e como podem ser aplicados de maneira efetiva. De forma geral, os controles internos podem ser classificados em várias categorias, com base em sua natureza, função e objetivo.

Em relação à natureza os controles internos podem ser classificados em controles contábeis e administrativos. Os Controles Contábeis focam na proteção dos ativos da empresa e na precisão dos registros financeiros. Eles incluem práticas como verificações, aprovações e autorizações, além da importante segregação de funções, em que aqueles responsáveis pelos registros contábeis não devem ter acesso direto aos ativos. Outras medidas envolvem o controle físico dos ativos e a realização de auditorias internas para verificar a conformidade e a segurança.

Por outro lado, os Controles Administrativos abrangem o plano de organização e todos os processos e procedimentos que visam aprimorar a eficiência operacional e garantir a adesão às diretrizes administrativas estabelecidas. Exemplos desses controles incluem a análise de lucratividade

¹³ Para aprofundar o conhecimento de controle interno, leia a norma NBC TA 315 acessando o link: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTA315\(R2\)&arquivo=NBCTA315\(R2\).doc&_gl=1*1evmvl*_ga*NDUyNjAyNzQ3LjE1NzEzNTIwMTE.*_ga_38VHCFH9HD*MTCwNzIzMTUyMS4wLjAuMA](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTA315(R2)&arquivo=NBCTA315(R2).doc&_gl=1*1evmvl*_ga*NDUyNjAyNzQ3LjE1NzEzNTIwMTE.*_ga_38VHCFH9HD*MTCwNzIzMTUyMS4wLjAuMA). Acesso: 31 jan. 2024.

por produto, gestão da qualidade, programas de treinamento para os funcionários, avaliações de processos operacionais, comparações entre os custos previstos e os reais e o monitoramento de obrigações contratuais não efetivadas financeiramente.

Figura 6 – Exemplo de controles internos

Controle Contábil	Controle Administrativo
- Sistema de conferência, aprovação e autorização; - Segregação de função - Controle físico sobre ativo; - Auditoria interna.	- Análise estatísticas de lucratividade por linhas de produtos; - Controle de qualidade; - Análise das variações entre os valores orçados e incorridos;

Fonte: Adaptado de Almeida (2017).

Ressalta-se que, como o objetivo principal do auditor independente é emitir uma opinião sobre a adequabilidade das demonstrações contábeis auditadas. Logo, o auditor deve somente avaliar os controles relacionados com estas demonstrações, que são, no caso, os controles contábeis. Evidentemente, se algum controle administrativo tiver influência nos relatórios da contabilidade, o auditor deve considerar também a possibilidade de o avaliar (Almeida, 2017). Outra classificação identificada na literatura dos controles internos é sobre a sua função, em que o controle interno é classificado em preventivo, detectivo e automatizado.

Os controles preventivos são desenhados para evitar que erros, fraudes ou irregularidades ocorram. Eles são implementados antes da execução das atividades e incluem procedimentos como aprovações e autorizações, segregação de funções e acesso restrito a informações e ativos.

Os controles detectivos são ativados após a ocorrência de um evento indesejado, com o objetivo de corrigir os efeitos de erros ou problemas identificados. Eles incluem ações de correção, como ajustes de entradas contábeis e revisões de procedimentos falhos.

Os controles manuais são realizados por pessoas e incluem verificações de assinaturas, revisões manuais de documentos e aprovações pessoais.

Por último, os controles automatizados são implementados por sistemas de TI e podem incluir validações de dados, restrições de acesso a sistemas e alertas automáticos para transações incomuns.

3. Princípios fundamentais dos controles contábeis

Os princípios fundamentais de controle interno são diretrizes essenciais que orientam a criação, a implementação e a manutenção de sistemas de controle interno eficazes dentro das organizações. Esses princípios são cruciais para garantir a eficiência operacional, a confiabilidade dos relatórios financeiros, a proteção dos ativos e a conformidade com leis e regulamentos. A seguir, são destacados os princípios fundamentais que regem os controles internos.

3.1. Responsabilidade

As responsabilidades dos colaboradores ou dos departamentos da empresa devem ser claramente definidas e circunscritas, idealmente de maneira documentada, por meio do desenvolvimento de manuais internos de procedimentos, com o intuito de garantir a implementação completa dos controles internos, identificar falhas e desvios e estabelecer responsabilidades por falhas ou negligências nas operações comerciais da empresa.

Apresentam-se a seguir exemplos, ilustrados por Almeida (2017, p. 54), de tarefas internas de controle, para as quais precisam ser definidos os empregados responsáveis:

- aprovação de aquisição de bens e serviços;
- execução do processo de aquisição (cotação de preços, seleção do fornecedor e formalização da compra);
- certificação do recebimento de bens ou prestação dos serviços;
- habilitação do documento fiscal do fornecedor para pagamento (confronto da nota fiscal do fornecedor com contrato, ordem de compra etc.);
- programação financeira do pagamento;
- guarda de talonários de cheques em branco.

3.2. Rotinas internas

A empresa deve definir manual de organização com todas as suas rotinas internas referente a todos os setores, como, por exemplo: compras, contas a pagar, contas a receber, vendas, caixa, almoxarifado, fiscal etc.

Apresentam-se a seguir exemplos, ilustrados por Almeida (2017, p. 55), de rotinas internas que devem ser automatizadas pelas entidades.

- formulários internos e externos, como, por exemplo: requisição de aquisição de material ou serviços; formulário de cotação de preços; mapa de licitação; ordem de compra; aviso de recebimento de ma-

terial; mapa de controle de programação financeira; fichas de lançamento contábil; boletim de fundo fixo; carta de comunicação com os bancos; formulário de devolução de material; pedido de vendas; adiantamento para viagem; e relatório de prestação de contas de adiantamento para viagem;

- instruções para o preenchimento e destinações dos formulários internos e externos;
- evidências das execuções dos procedimentos internos de controle;
- procedimentos internos dos diversos setores da empresa, como, por exemplo: compras no país e no exterior; contas a pagar; programação financeira; caixa; controle de faturamento; créditos e cobrança; vendas; fiscal; almoxarifado; e controladoria.

3.3. Acesso aos ativos

Esse princípio estabelece que a entidade deve restringir o acesso dos empregados aos seus ativos e implementar medidas de controle físico sobre eles. Isso envolve a gestão de dinheiro recebido, a emissão de cheques com apenas uma assinatura, o manuseio de cheques já assinados, o manuseio de envelopes contendo pagamentos de salários e a guarda de ativos valiosos, como caixa, títulos, estoques e bens imobilizados.

São exemplos de controles físicos sobre ativos:

- local fechado para o caixa;
- guarda de títulos em cofre;
- a fábrica deve ser totalmente cercada e, na saída, os funcionários ou terceiros com embrulhos e carros devem ser revistados.

3.4. Segregação de funções

A segregação de funções é um princípio chave de controle interno que visa a minimizar o risco de erros e fraudes dentro de uma organização. Essencialmente, essa prática implica a divisão de responsabilidades entre diferentes indivíduos ou departamentos para garantir que nenhuma pessoa tenha controle total sobre todas as fases de uma transação ou processo operacional. O objetivo principal é criar um ambiente em que o potencial para abuso ou erro seja significativamente reduzido através da implementação de barreiras internas.

Em termos práticos, a segregação de funções significa que as tarefas críticas são distribuídas de tal maneira que a realização, a autorização, o registro e a revisão das transações sejam realizadas por diferentes pessoas. Por exemplo, numa função idealmente segregada, a pessoa que autoriza paga-

mentos não seria a mesma que processa esses pagamentos, e aquela que reconcilia os registros contábeis não seria responsável por nenhuma das fases anteriores. Isso não apenas impede a ocorrência de fraudes, como também facilita a detecção de erros de maneira oportuna.

3.5. Confronto dos ativos com os registros

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

São exemplos desse procedimento, conforme Almeida (2017, p. 57),

- contagem de caixa e comparação com o saldo do razão geral;
- contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos do razão geral;
- conciliações bancárias;
- inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado, confronto com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta do razão geral.

3.6. Amarrações do sistema

Para garantir a eficácia do sistema de controle interno, é essencial que sejam registradas somente as transações que foram devidamente autorizadas, pelos valores exatos e no período apropriado. Para alcançar esse objetivo, são necessárias várias medidas, incluindo:

- Verificação independente dos registros de transações contábeis;
- Revisão independente de cálculos, como a avaliação de estoques transferidos ou descontinuados, cálculos de depreciação e provisões;
- Análise da classificação contábil de todos os registros finais (por exemplo, lançamentos ou vouchers) por um contador qualificado;
- Implementação de controles sequenciais em compras e vendas para garantir o registro correto dessas atividades no momento adequado.

3.7. Auditoria interna

A simples implementação de um sistema robusto de controle interno não é suficiente sem uma verificação periódica para assegurar que os funcionários estão aderindo às diretrizes estabelecidas, bem como para determinar

se o sistema de controle interno precisa ser ajustado a mudanças situacionais. Nesse contexto, os principais propósitos da auditoria interna são assegurar a conformidade com as políticas internas e identificar a necessidade de estabelecer novas diretrizes internas ou de atualizar as existentes.

3.8. Limitações do controle interno

Almeida (2017) assevera que as limitações do controle interno ocorrem principalmente com relação a conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa; funcionários não adequadamente instruídos com relação às normas internas e funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

4. Procedimentos de controle interno

Para avaliação do sistema de controle interno da empresa, o auditor deve executar procedimentos mínimos de auditoria que serão descritos e discutidos nas próximas seções.

4.1. Levantamento do sistema de controle interno

Segundo Almeida (2017), o levantamento de informações sobre o sistema de controle interno da empresa é realizado por meio da análise de manuais de organização e procedimentos internos, interações com os colaboradores e verificações físicas das operações. Os dados coletados a respeito do controle interno são documentados pelo auditor independente utilizando-se de métodos como memorandos descritivos, questionários estandardizados ou fluxogramas.

De modo geral, as firmas de auditoria desenvolvem e utilizam questionários de controle interno padronizados, preenchidos pelos auditores, que funcionam como um guia para assegurar a completa avaliação das operações da empresa. Essa prática visa prevenir a omissão de análises de áreas cruciais e uniformizar a maneira pela qual o sistema é descrito (Crepaldi, 2019).

4.2. Testes de observância do sistema de controle interno

Os testes de observância são realizados pelo auditor para verificar se o sistema de controle interno documentado é efetivamente o que está sendo aplicado na prática. Há situações em que, apesar de a empresa possuir um sistema de controle interno teoricamente robusto conforme descrito em seus manuais de procedimentos, a realidade operacional diverge significativamente.

Quando o auditor encontra discrepâncias entre o sistema documentado e o implementado, deve atualizar suas informações iniciais para refletir a realidade operacional da empresa. Isso implica avaliar o sistema de controle interno que está realmente em vigor, tanto na gestão de ativos quanto na geração de informações financeiras. Isso ocorre através da observação direta das atividades dos funcionários e da análise de documentos e registros financeiros. (Almeida, 2017; Crepaldi, 2019).

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

A avaliação do sistema de controle interno envolve diversos aspectos. Inicialmente, é necessário identificar os possíveis erros ou irregularidades que podem ocorrer no processo. Em seguida, é essencial verificar se o sistema de controles existente seria capaz de detectar prontamente esses erros ou irregularidades. Além disso, é crucial analisar as eventuais falhas ou lacunas nos controles, que podem permitir a ocorrência de erros ou irregularidades, para determinar a natureza, a data e a extensão dos procedimentos de auditoria necessários. Por fim, o auditor deve elaborar um relatório com comentários e sugestões para aprimorar o sistema de controle interno da empresa.

A seguir, Almeida (2017) apresenta um modelo resumido de questionário de controle interno abrangendo algumas das principais operações da empresa.

Geral

- As atribuições e responsabilidades dos funcionários, seções, divisões, departamentos, gerência e/ou filiais estão claramente definidas nos manuais internos de organização?
- Os procedimentos sobre as principais atividades da empresa (vendas, recebimentos, compras, pagamentos, salários, registros contábeis etc.) estão também definidos nos manuais internos da organização?
- A empresa utiliza um manual de contabilidade (estrutura das contas, quando cada conta deve ser debitada e creditada, modelos padronizados das demonstrações contábeis e relatórios gerenciais internos e as práticas contábeis utilizadas) a fim de permitir o registro ordenado e consistente de suas transações?
- A empresa usa um sistema orçamentário (receitas, despesas, compras de matérias-primas e bens do imobilizado etc.)?
- Os valores incorridos são comparados com os orçados, sendo analisadas as variações anormais e/ou significativas?

- As transações e os controles estão sujeitos a uma verificação periódica por parte de um setor de auditoria interna?

Vendas

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

Recebimentos

- Os controles atuais asseguram que sejam tomadas providências para as contas a receber em atraso (análise das contas em base mensal por idade de vencimento)?
- Os controles existentes garantem que os recebimentos de vendas a prazo sejam imediatamente depositados na conta corrente bancária da empresa? Considere: é limitado o acesso dos funcionários aos recebimentos? São segregadas as funções de manuseio de recebimentos e registros contábeis? Os recebimentos são controlados independentemente por outras pessoas que não os manuseiam; Os cheques recebidos são imediatamente cruzados para depósito? Todos os recebimentos em espécie são logo depositados em conta corrente bancária, ou seja, não são utilizados para efetuar pagamentos?
- Existem controles adequados sobre as vendas a vista? Considere: são utilizadas caixas registradoras observáveis pelos clientes ou recibos pré-numerados? Funcionário, independentemente daquele que manu-

seja os recebimentos, verifica se o valor total da fita da caixa registradora ou do somatório dos recibos concorda com os valores efetivamente depositados na conta corrente bancária da empresa?

- Os controles atuais garantem que os recebimentos sejam contabilizados na época devida? Considere: os recibos pré-numerados ou fitas de caixas registradoras são enviados para a contabilidade? A contabilidade controla as fitas e a sequência numérica dos recibos e checa com os recibos de depósitos bancários? A contabilidade elabora conciliações bancárias em base mensal?

Compras

- O sistema de controles assegura que sejam formalizadas apenas as compras previamente aprovadas e nas melhores condições de mercado? Considere: os setores internos da empresa emitem requisição de bens ou serviços pré-numerada, devidamente aprovada e a remete para o setor de compras? O setor de compras confere a sequência numérica das requisições e a aprovação? O setor de compras tem um cadastro de fornecedores atualizado por natureza de bem ou serviço? É feita cotação de preços junto aos fornecedores, a fim de obter as melhores condições comerciais? A formalização da compra é realizada por escrito (ordem de compra, contrato etc.)?
- Os controles internos garantem que os bens que passam a ser de propriedade da empresa ou os serviços a ela prestados sejam as obrigações resultantes dessas transações imediatamente contabilizadas? Considere: existe centralização no recebimento das notas fiscais dos fornecedores? No momento da chegada do bem à empresa ou da prestação de serviços, é dada, nas notas fiscais, uma sequência numérica pelo setor centralizador de seu recebimento?
- O funcionário da contabilidade, que emite o voucher de lançamento contábil, confere a sequência numérica dada nas notas fiscais?

Pagamentos

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

ou contrato e inspeciona evidência do recebimento dos bens ou da prestação dos serviços?

- Os controles internos asseguram que os documentos sejam pagos na época devida? Considere: os vouchers de lançamento contábil são emitidos em sequência numérica? A área financeira controla a sequência numérica dos vouchers?
- Existem controles adequados na guarda, no preparo e na assinatura de cheques? Considere: os talonários de cheques são mantidos em lugar seguro? Os talonários de cheques são acessíveis apenas às pessoas que os utilizam no curso normal de suas funções? Os cheques são emitidos somente para os documentos habilitados para pagamento pelo setor de contas a pagar? Todos os cheques são nominativos? Os cheques são assinados por dois funcionários categorizados? Os documentos comprobatórios dos pagamentos acompanham os cheques quando de sua assinatura?
- Os controles internos asseguram que os pagamentos sejam contabilizados em seu período de competência? Considere: todo o processo de pagamento é enviado para a contabilidade? A contabilidade exerce controle sobre a sequência numérica dos cheques?

Síntese do Capítulo



A eficácia do sistema de **controle interno**¹⁴ dentro de uma empresa é crucial para assegurar a integridade das operações financeiras e a conformidade com leis e regulamentos. Seu conceito pode ser definido como o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Esses controles são projetados para promover a eficiência operacional, a precisão dos relatórios financeiros e a conformidade normativa.

A classificação dos controles internos em contábeis e administrativos ajuda a entender como eles operam dentro de uma organização e contribuem para a eficácia operacional e conformidade regulatória. Enquanto os controles contábeis focam na proteção dos ativos e na precisão dos registros financeiros, os administrativos visam melhorar a eficiência operacional e aderir às políticas administrativas. Os controles internos também podem ser classificados quanto a sua função em preventivo, detectivo, automatizado e manual. Os princípios fundamentais para o bom funcionamento dos controles internos são responsabilidade, rotinas internas, acesso aos ativos, segregação de funções,

¹⁴ Saiba mais sobre controle interno assistindo esse vídeo: <https://www.youtube.com/watch?v=sZoeJSUGlyk>. Acesso em: 31 jan. 2024

confronto dos ativos com os registros contábeis, amarrações do sistema e auditoria interna.

Para uma avaliação eficaz do sistema de controle interno, os auditores utilizam procedimentos que vão desde o levantamento do sistema até a execução de testes de observância e avaliação das práticas atuais. Isso pode envolver a revisão de manuais de procedimentos internos, conversas com funcionários e inspeção física das operações, com o objetivo de garantir que os controles não só existam como também sejam adequadamente praticados. Ressalte-se que os controles internos possuem limitação, que são em relação a conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa.

Em resumo, a avaliação e a manutenção contínua de um sistema de controle interno eficaz são fundamentais para a integridade das operações empresariais, a confiabilidade dos relatórios financeiros e a conformidade regulatória. Os auditores desempenham um papel crucial na avaliação desses sistemas, fornecendo *insights* valiosos para melhorias e ajustes necessários, assegurando assim que a empresa possa enfrentar efetivamente tanto os riscos operacionais quanto financeiros.

Atividades de avaliação



1. De acordo com o que foi discutido no capítulo, elabore um texto dissertativo sobre o conceito de controle interno.
2. A eficácia do sistema de controle interno dentro de uma empresa é crucial para assegurar a integridade das operações financeiras e a conformidade com leis e regulamentos. Para isso a administração deve manter vários tipos de controle interno em funcionamento. De acordo com o exposto, como podem ser categorizados os controles internos com base em sua natureza?
3. Quais são os princípios fundamentais que orientam a estruturação e a implementação eficaz de um sistema de controle interno em uma organização?
4. Para avaliação do sistema de controle interno da empresa, quais são os procedimentos mínimos de auditoria que deverão ser realizados pelas entidades?
5. Quais são as limitações inerentes aos sistemas de controle interno que as organizações devem considerar?

Capítulo

4

Papéis de Trabalho

Objetivos

- Compreender o conceito e os fundamentos dos papéis de trabalho no contexto da auditoria, sua principal finalidade, objetivos e tipos.
- Aprender sobre os pontos essenciais para sua elaboração, suas normas e os padrões a serem seguidos.

Introdução

Os papéis de trabalho de auditoria constituem a espinha dorsal do processo de auditoria, servindo como um registro detalhado das evidências coletadas, análises realizadas e conclusões alcançadas durante a auditoria. Esses documentos são fundamentais não apenas para o planejamento e a execução da auditoria, mas também como uma ferramenta essencial de comunicação entre os membros da equipe de auditoria e como um meio de prestação de contas para partes externas, incluindo reguladores e partes interessadas.

A preparação cuidadosa e a manutenção dos papéis de trabalho permitem aos auditores documentar e justificar as bases de suas conclusões e opiniões sobre as demonstrações financeiras da entidade auditada. Eles abrangem uma gama ampla de documentos, incluindo planilhas, memorandos, correspondências, resumos de entrevistas e evidências de confirmação externa, todos organizados de maneira sistemática para facilitar o acesso e a revisão.

Neste capítulo, você irá aprender o conceito, os fundamentos do papel de trabalho, finalidade, objetivos. Será abordada ainda a forma e o conteúdo do papel de trabalho, os pontos essenciais para sua elaboração, normas para seu preenchimento, que devem seguir um padrão definido e claro, a natureza desses (corrente ou permanente) e as técnicas para sua elaboração para que esse documento tenha a qualidade esperada e sirva de base para outros auditores e provas na justiça.

¹⁵ Para se aprofundar na temática papéis de trabalho na auditoria, assista ao vídeo: https://www.youtube.com/watch?v=dHBTf_2m1XY. Acesso em: 31 jan. 2024.

1. Conceito e fundamentação do papel de trabalho¹⁵

Para cumprir seu objetivo de emitir um relatório com opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis de uma entidade, o auditor precisa basear sua opinião em evidências conhecidas como papéis de trabalho. Esses documentos, que estão em conformidade com as normas de auditoria, reúnem as provas necessárias para fundamentar a opinião do auditor. Os papéis de trabalho são documentos que têm por finalidade o registro das informações e dos fatos verificados durante a auditoria e que servem de suporte para conclusões, ações e recomendações.

Crepaldi (2019) assevera que o auditor deve documentar as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando fundamentar sua opinião da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Ressalta-se que os papéis de trabalho integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam (Almeida, 2017). Exemplos de papéis de trabalho: programas de auditoria; análises; memorandos de assuntos do trabalho; resumos de assuntos significativos; cartas de confirmação e representação; listas de verificações; correspondências (inclusive correio eletrônico) referentes a assuntos significativos.

Almeida (2017) apresenta três requisitos para elaboração dos papéis de trabalho: elaboração tempestiva da documentação de auditoria; documentação dos procedimentos de auditoria executados e da evidência de auditoria obtida e montagem do arquivo final de auditoria.

Dentro dos métodos e dos procedimentos de auditoria, os papéis de trabalho representam registros dos procedimentos de auditoria realizados, das evidências pertinentes coletadas e das conclusões formadas pelo auditor. Eles servem para auxiliar no planejamento e na execução da auditoria, seja através da análise de documentos de auditorias anteriores, seja daqueles reunidos durante a contratação inicial de uma auditoria; facilitar a revisão do trabalho de auditoria e documentar as evidências obtidas durante o trabalho, a fim de fornecer a base para a opinião do auditor independente.

Além de fornecer evidências que fundamentam a opinião do auditor, os papéis de trabalho de auditoria desempenham várias outras funções essenciais. Eles auxiliam os membros da equipe de auditoria encarregados pela liderança e pela supervisão do projeto, ajudando-os a cumprir suas obrigações de revisão; registram questões importantes que podem ser relevantes para auditorias subsequentes; apoiam a realização de avaliações de controle de

qualidade e inspeções em firmas de auditores independentes que realizam auditorias e revisões de informações financeiras históricas, bem como outros serviços de asseguração e relacionados, e facilitam a realização de inspeções externas conforme requerido por leis, atuando como evidências em processos legais para corroborar o trabalho realizado pelo auditor (Crepaldi, 2019).

2. Forma e conteúdo do papel de trabalho

O conteúdo dos papéis de trabalho deve se concentrar em documentar o planejamento da auditoria, detalhar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos executados, bem como os resultados alcançados e as conclusões derivadas das evidências de auditoria. Deve também abranger a avaliação do auditor sobre todas as questões importantes, incluindo suas conclusões finais, especialmente em áreas que exigem julgamentos complexos.

De acordo com Crepaldi (2109), a forma, o conteúdo e a extensão da documentação de auditoria dependem de vários fatores, como demonstrado na Figura 7.

Figura 7– Fatores que influenciam os papéis de trabalho.



Fonte: Adaptado de Crepaldi (2019)

Dessa forma, percebe-se, de acordo com a Figura 7, que os papéis de trabalho são elaborados, estruturados e organizados para atender às circunstâncias do trabalho e satisfazer às necessidades do auditor para cada auditoria.

Crepaldi (2019, p. 377) assevera que os papéis de trabalho, além de outros itens mais específicos, incluem:

- informações sobre a estrutura organizacional e legal da entidade;
- cópias ou excertos de documentos legais, contratos e atas;
- informações sobre o setor de atividades, ambiente econômico e legal em que a entidade opera;
- evidências do processo de planejamento, incluindo programas de auditoria e quaisquer mudanças nesses programas;
- evidências do entendimento, por parte do auditor, do sistema contábil e do controle interno, e sua concordância quanto à eficácia e à adequação;
- evidências de avaliação dos riscos de auditoria;
- evidências de avaliação e conclusões do auditor e revisão sobre o trabalho da auditoria interna;
- análises de transações, movimentação e saldos de contas;
- análises de tendências, coeficientes, quocientes, índices e outros indicadores significativos;
- registro da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e seus resultados;
- evidências de que o trabalho executado pela equipe técnica foi supervisionado e revisado;
- cópias de comunicações com outros auditores, peritos, especialistas e terceiros;
- cartas de responsabilidade da administração;
- conclusões do auditor acerca de aspectos significativos, incluindo o modo como foram resolvidas ou tratadas questões não usuais;
- cópias das demonstrações contábeis, assinadas pela administração da entidade e pelo contador responsável, e da opinião e dos relatórios do auditor.

A preservação da confidencialidade dos papéis de trabalho constitui um compromisso permanente por parte do auditor. Tais documentos pertencem unicamente ao auditor responsável. A seu critério, ele pode optar por compartilhar certas partes ou segmentos dos papéis de trabalho com a entidade que está sendo auditada. No entanto, se terceiros solicitarem acesso a esses documentos, a liberação só ocorrerá mediante uma autorização formal concedida pela entidade auditada (Crepaldi, 2019).

3. Pontos essenciais em um papel de trabalho

De acordo com Crepaldi (2019), quando da elaboração dos papéis de trabalho, o auditor deve levar em consideração:

- **Concisão:** os papéis de trabalho devem ser concisos, de forma que todos entendam sem a necessidade de explicações da pessoa que os elaborou;
- **Objetividade:** os papéis de trabalho devem ser objetivos, de forma que se entenda aonde o auditor pretende chegar;
- **Limpeza:** os papéis de trabalho devem estar limpos, de forma a não prejudicar seu entendimento;
- **Lógica:** os papéis de trabalho devem ser elaborados de forma lógica de raciocínio, na sequência natural do objetivo a ser atingido;
- **Completeness:** os papéis de trabalho devem ser completos por si só.

4. Normas para preenchimento do papel de trabalho

A elaboração dos papéis de trabalho deve aderir a um formato padronizado e explícito. É essencial que registrem todos os procedimentos realizados, detalhando a extensão dos testes aplicados a cada valor examinado. Os achados devem ser claramente apresentados de modo a refletir se os objetivos da auditoria foram alcançados de maneira adequada.

Algumas regras básicas devem ser observadas para alcançar bons resultados (Crepaldi, 2019, p. 380):

- os papéis de trabalho devem evidenciar a obediência às normas de auditoria geralmente adotadas;
- os procedimentos de auditoria adotados ficarão evidenciados, em sua extensão e profundidade;
- devem incluir todos os dados e informações pertinentes;
- devem ser limpos, claros e corretos;
- devem conter todos os elementos e informações que amparem o que se mencionar na opinião e nos relatórios;
- devem conter todas as informações que possam ser úteis ou necessárias no futuro;
- devem incluir os dados para fácil identificação da data em que foram elaborados, quem foi o encarregado e quem fez a revisão, assim como terão títulos e códigos que esclareçam a natureza do exame;
- na data do término da auditoria, os papéis de trabalho devem estar prontos e em condições de serem arquivados.

Dessa forma, ressalta-se a importância das regras básicas de elaboração de papéis de trabalho em auditoria que reside na sua capacidade de garantir a qualidade, consistência e confiabilidade do processo de auditoria.

5. Natureza dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho podem ser de natureza corrente ou permanente. Os papéis de trabalho correntes são utilizados em apenas um exercício social; já os permanentes são utilizados em mais de um exercício social (Crepaldi, 2019). A Figura 8 apresenta exemplos de papéis de trabalho corrente e permanente.

Figura 8 – Exemplo de papéis de trabalho

Corrente	Permanente
-Caixa, bancos e aplicações financeiras; -Contas a receber; -Estoques; -Investimentos; -Imobilizado e intangível; - Contas a pagar; -Patrimônio líquido; -Receitas e despesas; -Demonstrações financeiras.	- Estatuto social ou contrato social; -Cópias de contratos bancários de financiamentos a longo prazo; - Cartões de assinaturas e rubricas das pessoas responsáveis pela aprovação das transações; - Manuais de procedimentos internos; -Cópias de atas de reuniões; - Legislações específicas aplicáveis à empresa auditada.

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2019).

6. Técnicas de elaboração de papéis de trabalho

A seguir, apresentaremos algumas técnicas básicas a serem observadas pelos auditores, por ocasião da elaboração dos papéis de trabalho de auditoria, de acordo com Almeida (2017):

- Os papéis de trabalhos manuais devem, sempre que possível, ser escritos a lápis (preto), a fim de facilitar possíveis alterações durante a execução do serviço, principalmente em função de revisões feitas por auditores mais experientes. Atualmente, a maioria dos auditores já elabora seus papéis de trabalho no computador;
- Na parte superior do papel de trabalho, devem ser colocados o nome da empresa auditada, a data-base do exame e o título (caixa, bancos, teste de amortização, teste das depreciações etc.);
- Não deve ser utilizado o verso da folha do papel de trabalho;
- Os números e as informações devem ser colocados na parte superior do papel de trabalho (logo após o título) e as explicações sobre o trabalho executado, na parte inferior;

- Os tiques ou símbolos são apostos ao lado do número auditado e explicados na parte inferior do papel de trabalho, evidenciando dessa forma o serviço executado;
- O auditor deve evitar a utilização excessiva de tiques em uma mesma folha (o ideal é até oito símbolos), devido ao fato de que dificulta consultas e revisões dos papéis de trabalho. Caso seja necessário, poderá usar letras ou números dentro de círculos, em vez de símbolos;
- Os tiques ou as letras ou números dentro de círculos devem ser escriturados com lápis de cor (normalmente vermelho), a fim de identificar claramente o trabalho executado e também para facilitar a revisão dos papéis de trabalho;
- O auditor também pode utilizar o sistema de notas para dar explicações necessárias nos papéis de trabalho;
- Os comentários devem ser sucintos e com redação clara e compreensível;
- A forma de apresentação e o conteúdo dos papéis de trabalho devem ser de modo a permitir que uma pessoa que não participou do serviço de auditoria possa compreendê-los de imediato;
- Os papéis de trabalho devem indicar as conclusões alcançadas.

É essencial que os papéis de trabalho sejam organizados de maneira que facilite a localização rápida das informações. Isso pode ser alcançado através de um sistema de codificação, que pode ser numérico, alfabético ou uma mistura de ambos. O código deverá ser aplicado na parte superior direita do papel de trabalho usando lápis colorido (vermelho), para destacar e facilitar a identificação. A seguir, apresentaremos exemplo de codificação dos papéis de trabalho correntes utilizando o sistema alfabético.

Figura 9 – Exemplo de papel de trabalho – balanço de trabalho (ativo).

P&L AUDITORES INDEPENDENTES
XX OLIVEIRA S/A
BALANÇO DE TRABALHO - ATIVO

BT 1
31.12.10

		Saldo em:		REF	Ajuste e Reclassif.		Saldo Final Ajustado	Variações	
CONTA	DESCRIÇÃO	31.12.09	31.12.10		D	C		H	V
1.1.1.	DISPONIVEL	2.692	8.668	A			8.668	222%	5%
1.1.1.04.	APLICAÇÃO DE LIQUIDEZ IMEDIATA	6.434	3.703	B			3.703	-42%	2%
1.1.3.	CLIENTES	17.786	25.040	C			25.040	41%	15%
1.1.4.	OUTROS CREDITOS	21.040	13.409	D			13.409	-36%	8%
1.1.6.	ESTOQUES	24.897	32.272	E			32.272	30%	20%
1.1.5.	DESPESAS ANTECIPADAS	88	152	G			152	72%	0%
CIRCULANTE		72.939	83.242		-	-	83.242	-12%	50%
1.2.1.	CREDITOS E VALORES	3.185	3.779	H			3.779	19%	2%
1.3.3.	IMOBILIZADO	40.954	77.709	J			77.709	90%	47%
NÃO CIRCULANTE		44.139	81.488		-	-	81.488	85%	49%
1.4.1.	COMPENSAÇÃO	766	258				258	-66%	0%
TOTAL DO ATIVO		117.844	164.989	BT2	-	-	164.989	40%	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Figura 10 – Exemplo de papel de trabalho - disponível

P&L AUDITORES INDEPENDENTES
XX OLIVEIRA S/A
DISPONÍVEL

A
31.12.10

		Saldo em:		REF	Ajuste e Reclassif.		Saldo Final Ajustado	Variações	
CONTA	DESCRIÇÃO	31.12.09	31.12.10		D	C		H	V
7	7	✓	7					7	7
1.1.1.01.	CAIXA GERAL	1.451	267	A1			267	-82%	3%
1.1.1.02.	BANCOS C/ MOVIMENTO	1.242	8.401	A3			8.401	576%	97%
TOTAL DISPONIBILIDADES		2.692	8.668	BT1	-	-	8.668	222%	100%

Revisão analítica:

A Entidade, afim de atender suas necessidades de financiamento das atividades operacionais e de investimento, vem realizando uma série de captações de recursos junto a seus parceiros bancários. Essa estratégia além de contribuir com a variação positiva de 222% do saldo da conta do Disponível, vem afetando positivamente também os saldos de Imobilizado e Empréstimos e Financiamentos.

Legenda:

- ✓ - Dados obtidos das demonstrações contábeis do exercício anterior.
- 7 - Dados obtidos do balancete de verificação.
- 7 - Calculado PL Audit.

Feito por: Romel Damasceno
Revisado por: Lorena Costa

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Figura 11– Exemplo de papel de trabalho – Conciliação bancária

P&L AUDITORES INDEPENDENTES
XX OLIVEIRA S/A
CONCILIAÇÃO BANCÁRIA

A3
31.12.10

DESCRIÇÃO	REF	Saldo extrato 31/12/2010	Lançamentos que não constam no extrato bancário		Lançamentos não efetuados no razão		Saldo cfe. Razão 31/12/2010
			D	C	D	C	
BRASIL-CENTRO-AG. 1604-7 C/	A102	755	-	16	-	-	772
UNIBANCO-AG. 699 C/C820135-		0	-	-	-	-	0 (a)
BRABESCO-CENTRO C/C 273-9	A104	347	-	-	447	-	795
BRABESCO-CEASA-AG 2999 C/C	A114	71	-	-	-	-	71
ITAU-AG. 1640-C/C28830-2	A106.1	0	6	-	-	-	(6) (b)
BRASIL-MACEIO AG. 3179-8 C/	A107	-	-	3	-	-	3
BRABESCO-SALVADOR C/C22491	A124	-	-	1	-	-	1
BRABESCO-RECIFE C/C10109-5	A128	-	-	40	-	-	40
BRABESCO-PETROLINA-AG 2367	A108	-	-	3	-	-	3
BRABESCO MANAUS. 2367 C/C	A130	-	-	42	-	-	42
BRABESCO IMPERATRIZ AG 236	A134	-	-	30	-	-	30
BRABESCO SALVADOR. 2367 C/C 8002-0	A112	-	-	3	-	-	3
BANCO DO BRASIL AGENCIA 16	A102	3.307	-	539	-	-	3.846
BRABESCO AG 2367-1 C/C 105	A110	411	-	1	-	287	125
Total		7.568	6	677	A3.1/	447 A3.1/ 287 A3.1/	8.401 /A

Objetivo:

Garantir a existência (E/O) das transações bancárias e também que os valores contabilizados estejam corretamente valorizados e devidamente alocados(V/A) através do confronto com os extratos e as conciliações bancárias na data base de 31/12/10.

Nota geral:

Solicitamos a última conciliação bancária de 2011 para verificação da liquidação das pendências bancárias apresentadas em dezembro de 2010. Até a conclusão dos trabalhos as conciliações não foram apresentadas em virtude da troca de sistemas, LOGIX para SAP, que atrasou o processo de baixa no

Conclusão:

Concluímos pela adequacidade do saldo das contas, em todos os seus aspectos relevantes, na data base de 31/12/10

Legenda:

- (a) - Verificamos que a conta 0699/820135-1 do Unibanco foi migrada para conta 6928/00176-4 do Itau durante o ano de 2010 e que deveria estar encerrada na data base de 31/12/2010.
- (b) - O saldo encontra-se credor. Recomendamos a reclassificação para o passivo circulante. RR
- α - Conforme conciliações apresentadas na data base de 31/12/10.
- γ - Conforme balancete de verificação com data base de 31/12/10.
- τ - Conforme as respectivas cartas de circularização na data base de 31/12/10.
- β - Conforme os respectivos extratos bancários com data base em 31/12/10.
- ω - Calculado PL Audit.

Feito por: Romel Damasceno
Revisado por: Lorena Costa

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Síntese do Capítulo



Os papéis de trabalho são documentos que têm por finalidade o registro das informações e fatos verificados durante a auditoria e que servem de suporte para conclusões, ações e recomendações.

A elaboração dos papéis de trabalho deve atender a requisitos específicos para garantir a qualidade e a confiabilidade do processo de auditoria. Eles devem documentar o planejamento da auditoria, os procedimentos aplicados, os resultados obtidos e as conclusões derivadas das evidências de auditoria. Além disso, devem incluir a avaliação do auditor sobre questões significativas, juntamente com as conclusões finais, especialmente em áreas que demandam julgamentos complexos.

Os papéis de trabalho têm o propósito de auxiliar na direção e na supervisão do trabalho de auditoria, manter um registro de questões importantes para auditorias futuras, permitir revisões de controle de qualidade e inspeções em firmas de auditoria, além de facilitar inspeções externas e servir como evidência em processos legais. Isso reforça a importância de seguir regras e técnicas específicas na sua elaboração, incluindo concisão, objetividade,

clareza, lógica e completude. O conteúdo do papel de trabalho deve ater-se ao registro do planejamento da auditoria, à natureza, à oportunidade, à extensão dos procedimentos aplicados, aos resultados obtidos e às conclusões da evidência da auditoria.

Quando da elaboração dos papéis de trabalho, o auditor deve levar em consideração: concisão, objetividade, limpeza, lógica e completude. Os papéis de trabalho são classificados em correntes, utilizados em um único exercício social, e permanentes, utilizados em vários exercícios sociais. A técnica de elaboração desses documentos envolve a escrituração a lápis para facilitar alterações, a identificação clara com título, data e responsável pela elaboração e revisão e o uso de símbolos ou notas para explicar o trabalho executado.

Além disso, a elaboração dos papéis de trabalho deve seguir um padrão definido e claro. Todos os procedimentos efetuados devem estar mencionados, demonstrando a profundidade dos testes em relação a cada montante. Os resultados obtidos serão evidenciados de forma que indiquem se o alcance foi satisfatório.

Atividades de avaliação



1. Elabore um texto dissertativo sobre o conceito de papel de trabalho dentro do âmbito da auditoria, abordando sua importância e finalidade no processo de auditoria.
2. O papel de trabalho desempenha um papel crucial no processo de auditoria, atuando como um alicerce para a eficiência, precisão e integridade da auditoria. Visto a importância desse documento para a auditoria, quais os requisitos que o auditor deve se atentar para elaboração dos papéis de trabalho?
3. Retorne ao texto e discuta quais são os principais objetivos dos papéis de trabalho no processo da auditoria.
4. Ao longo do trabalho de auditoria, o auditor elabora os papéis de trabalho, que são as evidências da execução da auditoria que fundamentam a sua opinião. Desta forma, quais são os pontos essenciais para elaboração do papel de trabalho?
5. Como os papéis de trabalho em auditoria são classificados com base em sua natureza?

Capítulo

5

Auditoria das contas patrimoniais e de resultado

Objetivos

- Compreender os objetivos da avaliação das contas do ativo, passivo, patrimônio líquido e resultado, bem como os principais procedimentos de avaliação das contas patrimoniais e de resultado.

Introdução

O objetivo do auditor externo ou independente é emitir opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas. Para atingir esse objetivo, o auditor independente necessita planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas de ativo, passivo, despesa e receita, a fim de estabelecer a natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências.

Os testes em auditoria constituem o processo pelo qual o auditor reúne elementos comprobatórios, a fim de emitir uma conclusão sobre ele. Neste capítulo, serão abordados alguns dos testes e dos procedimentos realizados na auditoria, especificamente relacionados à auditoria nas contas patrimoniais (ativo, passivo, patrimônio líquido) e contas de resultado (receitas e despesas).

1. Objetivos dos testes de contas de Ativo

Embora os **objetivos**¹⁶ de auditoria possam variar ligeiramente de um tipo para outro tipo de ativo, eles aplicam-se, de modo geral, a quase todos os tipos. Esses objetivos são abordados a seguir, como também exemplos de sua aplicação a itens específicos de ativo, de acordo com Crepaldi (2019).

¹⁶ Para aprofundar o conhecimento sobre objetivos dos testes de contas do ativo, acesse: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.geocities.ws/seminariounb/arquivos/grupo7turmaa.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

a) Existência

O principal objetivo da auditoria em relação aos ativos de uma empresa é confirmar sua existência. Especialmente para ativos tangíveis, isso geralmente envolve uma inspeção direta pelo auditor. Provas da existência de um

ativo podem ser obtidas por meio de confirmação direta, inquéritos verbais e análise de documentação relevante. Em determinadas situações, pode ser necessário obter evidências tanto qualitativas quanto quantitativas para comprovar a presença do ativo em questão.

b) Avaliação

Frequentemente, a auditoria visa avaliar o valor monetário dos ativos, como estoques, contas a receber e investimentos. Para comprovar o valor desses ativos, os procedimentos incluem: (a) referência a listagens de cotações de mercado para investimentos; (b) análise de listas de preços, catálogos e outras informações atuais sobre custos para estoques; (c) organização por data de vencimento e realização de confirmações e (d) avaliação por uma parte independente.

c) Autorização

O auditor tem de se certificar de que o ativo de uma empresa cliente é constituído de bens adquiridos com autorização. Essa autorização tem de ser expressa em termos gerais, como, por exemplo, a política da empresa que determina que se compre estoque apenas mediante requisição pelo departamento de produção após concorrências para escolha do melhor preço, pelo departamento de compras. Como exemplo de evidências a serem examinadas pelo auditor, para assegurar-se da legitimidade das autorizações, podem-se citar a assinatura de um funcionário devidamente autorizado, num pedido de compra de material de escritório, ou a do supervisor no documento hábil de um adiantamento em dinheiro para um empregado.

O auditor deve verificar se os ativos de uma empresa foram adquiridos mediante autorização adequada e formal. Essa autorização geralmente é definida pela política da empresa, que pode exigir, por exemplo, que compras de estoque e imobilizado sejam feitas somente após uma solicitação pelo departamento responsável e após um processo de licitação conduzido pelo departamento de compras para garantir o melhor preço.

O auditor deverá, dentro do processo de auditoria das contas do ativo, procurar evidências para confirmar a validade das autorizações dos ativos adquiridos, através de assinaturas de gestores em documentos ou no sistema.

d) Propriedade

O auditor deve estabelecer a posse dos ativos da empresa. Geralmente, a propriedade de um bem é comprovada por documentos como notas ou faturas de venda. No entanto, para ativos como contas a receber, as evidências requeridas podem incluir, por exemplo, faturas de venda que demonstrem recebimentos subsequentes ou recibos de movimentações em caixa e bancos.

e) Restrições

A propriedade ou a posse de um ativo está intrinsecamente relacionada à existência de possíveis restrições de qualquer natureza sobre ele. Caso existam restrições, estas devem ser claramente indicadas nas demonstrações financeiras. Para identificar a presença de tais restrições, os procedimentos comuns incluem a análise de registros públicos, documentos cartoriais e cláusulas de contratos, procurando evidências de qualquer encargo que possa afetar a propriedade do cliente sobre os ativos em análise.

f) Exatidão de valores

Outro objetivo fundamental da auditoria de ativos é assegurar que os valores registrados reflitam, de maneira fidedigna, a realidade, ou seja, se os valores apresentados dos ativos são exatos. Para verificar a precisão matemática dos ativos, os procedimentos incluem a verificação física, como a realização de inventários, além da análise dos registros contábeis da empresa auditada. Não basta apenas confirmar a exatidão das contabilizações, mas também é necessário validar a adequação dos períodos contábeis e da documentação hábil.

g) Apresentação nas demonstrações

Este objetivo é fundamental para a auditoria e consiste em verificar se os itens do ativo são apresentados corretamente nas demonstrações financeiras, julgando principalmente sua classificação, através da análise das características do bem e da aplicação das regras de classificação, englobando métodos de avaliação, divulgação de valores e descrições de restrições.

2. Procedimentos para avaliação de contas de Ativo

Os procedimentos para avaliação das principais contas do ativo serão descritos nas próximas seções.

2.1. Caixa e bancos

Este ativo é frequentemente visto como o mais desafiador e propenso a fraudes, devido a sua liquidez, tornando seu controle particularmente difícil. Por essa razão, os procedimentos de auditoria associados tendem a ser mais extensos e complexos (Almeida, 2017).

Os procedimentos de auditoria nas contas do caixa e dos bancos são primordialmente focados em identificar possíveis superavaliações, tendo como objetivo principal confirmar a existência do ativo. A contagem física é o método mais direto para verificar a existência de dinheiro em caixa. No caso de contas bancárias, o método padrão para verificar os saldos dessas contas é a obtenção de uma confirmação bancária. Contudo, o saldo confirmado pelo banco pode diferir do registrado nos livros contábeis da empresa devido ao tempo necessário para registrar as transações, sendo necessário o exame das conciliações bancárias (Crepaldi, 2019).

Os testes substantivos em caixa e em bancos são procedimentos de auditoria essenciais para verificar a exatidão e a existência dos saldos reportados nessas contas nas demonstrações financeiras de uma empresa. Eles ajudam a assegurar que os valores registrados refletem a realidade financeira da empresa, garantindo a confiabilidade das informações financeiras apresentadas.

- 1. Contagem Física de Caixa:** Um teste substantivo fundamental para a conta de caixa é a contagem física. Esse procedimento envolve a verificação direta dos montantes em caixa na data de encerramento do exercício, comparando-os com os saldos registrados nos livros contábeis. A discrepância entre o valor físico e o valor registrado pode indicar erros ou fraudes que precisam ser investigados.
- 2. Confirmação de Saldos Bancários:** Para as contas bancárias, o teste substantivo mais comum é a obtenção de confirmações diretas dos saldos junto aos bancos por meio de cartas de confirmação. Essas cartas solicitam que o banco confirme diretamente ao auditor os saldos das contas no final do período de auditoria. Essas confirmações ajudam a validar não só os saldos, mas também a existência de quaisquer empréstimos, linhas de crédito e arranjos similares.
- 3. Exame de Extratos e Reconciliações Bancárias:** Além das confirmações bancárias, o auditor analisa os extratos bancários e as reconciliações bancárias preparadas pela empresa. Isso envolve comparar os lançamentos nos extratos bancários com os registros contábeis da empresa, identificando quaisquer diferenças pendentes de justificação adequada. Esse procedimento ajuda a identificar transações não registradas, lançamentos em duplicidade ou outros erros que possam afetar a exatidão dos saldos reportados.

- 4. Análise de Fluxo de Caixa:** Outro teste importante é a análise do fluxo de caixa para o período, examinando a razoabilidade das entradas e das saídas de caixa e se essas movimentações estão de acordo com as atividades operacionais, de investimento e de financiamento da empresa. Isso pode incluir a verificação de grandes pagamentos ou recebimentos e a avaliação da consistência dessas transações com as expectativas baseadas na natureza do negócio da empresa.
- 5. Verificação de Restrições:** O auditor também deve verificar se existem restrições sobre os saldos de caixa e aos bancos, como fundos designados para propósitos específicos, que devem ser adequadamente divulgados nas demonstrações financeiras.
- 6. Apresentação e Divulgação:** Revisam-se as notas explicativas e outras divulgações relacionadas ao caixa e bancos nas demonstrações financeiras para garantir que sejam completas e precisas, refletindo adequadamente a situação dos ativos imobilizados da empresa.

2.2. Contas a receber

Dada a natureza intangível das contas a receber, os procedimentos de auditoria requeridos diferem significativamente daqueles aplicados à auditoria de caixa e de bancos. As contas a receber consistem em obrigações financeiras dos clientes da empresa, refletindo a promessa de pagamento de valores devidos. Na análise das contas a receber, o auditor necessita empregar critérios de julgamento tanto quantitativos quanto qualitativos, recorrendo frequentemente a evidências indiretas para fundamentar suas conclusões.

Na auditoria de contas a receber, os objetivos primordiais incluem: assegurar a propriedade dos valores a receber; confirmar sua existência real e a precisão dos valores registrados; avaliar a eficácia dos processos de cobrança; identificar possíveis encargos vinculados às contas a receber e definir a forma mais adequada para sua representação nas demonstrações financeiras (Crepaldi, 2019).

Os testes substantivos em contas a receber consistem em verificar a existência, a exatidão e a integridade dos valores registrados como recebíveis de uma empresa. Esses testes ajudam a assegurar que os saldos de contas a receber refletem fielmente as quantias que a empresa têm direito a receber e que são recuperáveis.

Segue descrição dos procedimentos para a realização de testes no contas a receber.

- 1. Confirmação Externa:** Envolve o envio de solicitações de confirmação a clientes selecionados para confirmar os valores devidos à empresa. As respostas podem ajudar a identificar discrepâncias, inadimplências ou con-

testações e é considerado um dos procedimentos mais importantes em relação a contas a receber.

2. **Revisão de Documentação de Suporte:** Analisar faturas, contratos de vendas, e registros de despacho para verificar a existência e precisão dos valores registrados nas contas a receber.
3. **Análise de Idade das Contas a Receber:** Avaliar a antiguidade dos saldos de contas a receber para identificar itens antigos ou potencialmente irrecuperáveis, o que pode indicar a necessidade de ajustes para perdas com inadimplência.
4. **Testes de Corte:** Examinar as transações de contas a receber imediatamente antes e após o fechamento do período contábil para assegurar que as receitas e os recebíveis foram registrados dentro do período de competência adequado.
5. **Avaliação da Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa:** Avaliar a adequação da provisão para crédito de liquidação duvidosa com base no histórico de pagamentos dos clientes, condições econômicas atuais e análise de contas individuais de alto risco.
6. **Análise de Tendências e Relações:** Comparar os saldos de contas a receber e os indicadores de performance (como dias de vendas em aberto) com períodos anteriores e com benchmarks do setor para identificar tendências ou desvios inesperados.
7. **Verificação de Segurança ou Garantias:** Para contas a receber com garantias ou seguranças específicas, verificar a existência e a adequação dessas garantias.
8. **Apresentação e Divulgação:** Revisam-se as notas explicativas e outras divulgações relacionadas ao contas a receber nas demonstrações financeiras para garantir que sejam completas e precisas, refletindo adequadamente a situação dos ativos imobilizados da empresa.

Esses testes fornecem uma base sólida para o auditor formar uma opinião sobre a adequação das contas a receber registradas nas demonstrações financeiras e sobre os controles internos relacionados à gestão de recebíveis da empresa.

2.3. Estoque

De acordo com CPC 16 (CPC, 2009), os estoques são bens destinados à venda ou à produção, ligados com os objetivos e atividades da empresa. Representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais.

Para muitas empresas, os estoques representam o ativo mais significativo, o que justifica o tempo substancial dedicado à sua auditoria. Sendo itens tangíveis, é essencial que os auditores se empenhem em verificar as quantidades e qualidades desses itens, além de validar a precisão dos cálculos relacionados ao seu valor. (Crepaldi, 2019).

Os estoques merecem uma atenção especial por parte do auditor, pois a sua avaliação no início e no fim do período contábil reflete diretamente na apuração do lucro líquido de cada exercício, pois terá efeito no custo dos produtos vendidos (Almeida, 2017).

Os objetivos essenciais da auditoria de estoques incluem: assegurar que existem controles eficazes sobre os estoques; confirmar a propriedade do estoque pelo cliente; verificar a quantidade de estoque em posse do cliente; garantir que o cliente avalie seu estoque a um preço justo; identificar se existem encargos ou restrições sobre o estoque; avaliar a viabilidade de venda do estoque, considerando aspectos como mercadorias danificadas ou itens obsoletos e estabelecer a apresentação adequada do estoque nas demonstrações financeiras.

Crepaldi (2019) afirma que os testes substantivos em estoque são procedimentos de auditoria essenciais para validar existência, quantidade, qualidade, valorização e propriedade dos itens de estoque de uma empresa. Eles são fundamentais para assegurar a precisão das informações de estoque apresentadas nas demonstrações financeiras.

Os principais testes substantivos aplicados ao estoque são:

- 1. Contagem Física:** Inclui a participação do auditor nas contagens físicas de estoque no final do período contábil para verificar a existência e a quantidade dos itens em estoque. O auditor observa os procedimentos de contagem e realiza testes de contagem seletiva para validar a precisão das contagens feitas pela empresa.
- 2. Avaliação e Valoração:** Avalia os métodos de valoração de estoque utilizados pela empresa, como custo médio, PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai) ou UEPS (último que entra, primeiro que sai), para garantir que estejam de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos. O auditor também verifica se os custos atribuídos aos estoques são razoáveis e se os descontos, as devoluções e os abatimentos foram adequadamente considerados.
- 3. Inspeção de Documentos:** Examina faturas de compra, notas fiscais, registros de recebimento e despacho de mercadorias para confirmar a existência e a propriedade do estoque, além de verificar se as transações de estoque foram registradas corretamente.

4. **Análise de Obsolescência:** Avalia itens de estoque para identificar mercadorias obsoletas, danificadas ou de movimentação lenta, que podem necessitar de ajustes no valor de estoque registrado ou provisão para perdas.
5. **Revisão de Contratos e Acordos:** Verifica a existência de quaisquer restrições, ônus ou acordos de consignação que possam afetar a propriedade ou a avaliação do estoque.
6. **Testes de Corte:** Analisa as transações de estoque em torno da data de encerramento do exercício para assegurar que as compras e as vendas foram registradas dentro do período de competência adequado.
7. **Confirmar Estoques em Poder de Terceiros:** Para estoques mantidos em armazéns terceirizados ou em consignação, o auditor pode solicitar confirmações diretas desses terceiros para validar a existência e a quantidade de estoque reportada.
8. **Avaliação da Adequação das Provisões para perdas de Estoques:** Revisa a necessidade e a adequação das provisões para ajustar o valor do estoque a um valor realizável líquido mais baixo.
9. **Apresentação e Divulgação:** Revisam-se as notas explicativas e outras divulgações relacionadas ao estoque nas demonstrações financeiras para garantir que sejam completas e precisas, refletindo adequadamente a situação dos ativos imobilizados da empresa.

Esses testes ajudam o auditor a formar uma opinião sobre se os estoques estão sendo apresentados de forma justa nas demonstrações financeiras, em termos de existência, propriedade, quantidade, valorização e adequação da divulgação.

2.4. Imobilizado

O CPC 27 define ativo imobilizado como um bem tangível que é mantido para uso na produção ou na prestação de serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos e que se espera utilizar por mais de um período contábil.

A área de análise dos ativos imobilizados compreende os direitos associados a bens utilizados para sustentar as operações da empresa ou exercidos com esse propósito, incluindo direitos de propriedade industrial ou comercial, de acordo com as normas estabelecidas pela legislação societária. Também fazem parte dessa análise as contas retificadoras do ativo imobilizado relacionadas a depreciações, amortizações e exaustões, conforme descrito por Crepaldi (2019).

Na auditoria do ativo imobilizado, alguns dos principais objetivos incluem a verificação da existência física dos bens e sua utilização contínua, a

confirmação de que os bens efetivamente pertencem à empresa, a análise e a avaliação dos controles internos estabelecidos para a gestão desses ativos e a verificação de que a depreciação monetária dos bens do imobilizado foi calculada de maneira apropriada e baseada em critérios aceitáveis.

Os testes substantivos do imobilizado são procedimentos de auditoria essenciais para avaliar a exatidão e integridade dos registros de ativos imobilizados de uma empresa. Esses testes ajudam a assegurar que os ativos imobilizados estão corretamente registrados, avaliados, depreciados e, se aplicável, que qualquer redução ao valor recuperável (*impairment*) foi devidamente considerada (Almeida, 2017).

Os principais testes substantivos aplicados aos ativos imobilizados incluem:

1. **Inspeção Física:** Verificação da existência física dos ativos imobilizados através de inspeções diretas ou indiretas, para confirmar sua presença e estado de conservação.
2. **Exame de Documentação:** Análise de documentos de compra, faturas, contratos de compra e venda, títulos de propriedade e outros documentos legais para confirmar a propriedade e os valores registrados dos ativos.
3. **Avaliação de Controles Internos:** Revisão dos controles internos relacionados à aquisição, à manutenção, à depreciação e à disposição de ativos imobilizados para identificar possíveis falhas ou áreas de risco.
4. **Verificação de Depreciação:** Análise dos métodos e das taxas de depreciação aplicados, bem como dos cálculos realizados, para assegurar que estão em conformidade com as políticas contábeis da empresa e as normas aplicáveis.
5. **Análise de *Impairment*:** Avaliação de sinais de desvalorização dos ativos imobilizados e execução de testes de *impairment*, se necessário, para verificar se o valor contábil dos ativos ainda é recuperável.
6. **Revisão de Melhorias e Adições:** Exame dos gastos com melhorias e adições aos ativos imobilizados para determinar se foram corretamente capitalizados e se refletem adequadamente o valor dos ativos.
7. **Exame de Baixas e Desinvestimentos:** Revisão dos procedimentos para baixa e desinvestimento de ativos imobilizados, garantindo que foram adequadamente registrados e refletidos nas demonstrações financeiras.
8. **Teste de Recálculos:** Recálculo dos valores de depreciação, amortização e exaustão para verificar a exatidão dos valores registrados.
9. **Análise de Documentos de Garantia ou Restrição:** Revisão de quaisquer garantias ou restrições sobre os ativos imobilizados para avaliar seu impacto nos valores e na liquidez dos ativos.

10. Avaliação da Apresentação e Divulgação: Verificação das notas explicativas e outras divulgações relativas ao imobilizado nas demonstrações financeiras para garantir que estão completas, precisas e em conformidade com os padrões contábeis.

Esses testes são fundamentais para que o auditor possa desenvolver uma opinião informada sobre a precisão dos registros contábeis relacionados aos ativos imobilizados e sobre a adequação das políticas de depreciação e de *impairment* adotadas pela empresa, contribuindo assim para a confiabilidade das demonstrações financeiras.

2.5. Investimentos

Para algumas empresas, os investimentos são apenas bens temporários; já para outras constituem parcela substancial do ativo, e o auditor deve estar atento a esse tipo de ativo, pois envolve riscos muito grandes, uma vez que são atraentes e apresentam negociabilidade potencial (Ribeiro, 2013).

Na auditoria dos investimentos, os objetivos que o auditor busca alcançar incluem: verificar a existência de controles internos eficazes sobre os investimentos e os rendimentos provenientes destes; confirmar que os investimentos registrados são reais e pertencem ao cliente; assegurar que os investimentos foram avaliados corretamente e estão devidamente representados nas demonstrações financeiras; identificar e informar sobre quaisquer encargos vinculados aos investimentos; e garantir que os resultados e as receitas originadas dos investimentos foram registrados de forma adequada. (Crepaldi, 2019).

Almeida (2017) afirma que os testes substantivos relacionados aos investimentos em uma auditoria têm como objetivo validar a precisão e a integridade das informações relacionadas aos investimentos registrados nas demonstrações financeiras de uma empresa. Esses testes são fundamentais para assegurar que os investimentos estão corretamente avaliados, classificados e divulgados, além de confirmar a existência e a propriedade dos investimentos.

Os principais testes substantivos aplicados aos investimentos, incluem-se:

- 1. Confirmação de Saldos e Propriedade:** Solicitação de confirmações diretas de saldos junto a instituições financeiras ou outras entidades nas quais os investimentos são mantidos para verificar a existência e a propriedade destes.
- 2. Inspeção de Documentos:** Exame de certificados de ações, títulos, contratos de investimento e outros documentos relevantes para confirmar a existência dos investimentos e avaliar sua autenticidade e validade.

3. **Avaliação de Valores de Mercado:** Comparação dos valores contábeis dos investimentos com os valores de mercado ou valores justos disponíveis para determinar se os investimentos estão corretamente avaliados nas demonstrações financeiras.
4. **Análise de Rendimentos:** Verificação dos rendimentos recebidos de investimentos, como dividendos e juros, para assegurar que foram corretamente reconhecidos e estão em conformidade com os termos dos investimentos.
5. **Revisão das Políticas de Avaliação:** Avaliação das políticas contábeis da empresa para a avaliação e classificação de investimentos, garantindo que estão de acordo com as normas contábeis aplicáveis.
6. **Teste de *Impairment*:** Realização de testes de desvalorização (*impairment*) para investimentos que possam ter sofrido uma redução no valor recuperável, garantindo que eventuais perdas tenham sido adequadamente reconhecidas.
7. **Exame de Transações de Compra e Venda:** Análise das transações de compra e venda de investimentos durante o período para verificar se foram autorizadas, corretamente registradas e se resultaram em ganhos ou perdas.
8. **Verificação de Encargos ou Restrições:** Investigação de possíveis encargos ou restrições sobre os investimentos que possam afetar os direitos da empresa ou o valor dos investimentos.
9. **Avaliação da Apresentação e Divulgação:** Revisão das notas explicativas e outras divulgações relacionadas aos investimentos nas demonstrações financeiras para assegurar que estão completas, precisas e em conformidade com as normas contábeis.

Esses testes substantivos permitem ao auditor formar uma opinião sobre se os investimentos da empresa estão sendo apresentados de forma justa nas demonstrações financeiras, em termos de existência, propriedade, valorização e adequação da divulgação, contribuindo para a confiabilidade das informações financeiras divulgadas.

3. Objetivos e procedimentos para avaliação de contas de Passivo

Os passivos constituem fontes de financiamento e representam reivindicações externas sobre os ativos da organização. Durante o processo de auditoria, é importante que o auditor determine quais contas do passivo necessitam de exame, assegurando-se de que todos os compromissos financeiros da empresa estejam corretamente contabilizados. No balanço patrimonial, as obrigações são categorizadas como passivo circulante ou passivo não cir-

culante, abrangendo categorias como empréstimos, fornecedores, tributos a recolher, salários a pagar e outras provisões.

A finalidade dos testes das contas do passivo é constatar subavaliação, ou seja, o interesse do auditor é verificar se todas as dívidas da empresa se encontram devidamente registradas na contabilidade.

Crepaldi (2019) destaca os principais erros relacionados ao passivo, que incluem a subavaliação do passivo, visando ocultar dificuldades financeiras ou enganar o fisco, credores e sócios; a superavaliação do passivo, com o intuito de inflar artificialmente o capital de terceiros para prejudicar credores e sócios; a inclusão de valores fictícios, representando obrigações inexistentes para iludir credores e sócios ou evadir impostos; a omissão de valores, com o objetivo de melhorar indevidamente a situação financeira da empresa ou omitir compras, afetando a apuração de resultados e o cálculo do Imposto de Renda, e a simulação, que envolve a classificação incorreta de dívidas de curto prazo como de longo prazo, buscando melhorar artificialmente o índice de liquidez da empresa perante os credores.

3.1. Fornecedores e contas a pagar

Fornecedores e contas a pagar representam compromissos financeiros de uma empresa resultantes da aquisição de bens ou de serviços que ainda não foram pagos. Essas obrigações são registradas no passivo circulante do balanço patrimonial, refletindo dívidas de curto prazo, geralmente com vencimento dentro de um ano (Ribeiro, 2013).

Os testes substantivos para fornecedores em uma auditoria têm como objetivo assegurar a exatidão, a integridade e a propriedade das transações e dos saldos registrados nas contas a pagar e outras obrigações com fornecedores. Esses testes são fundamentais para verificar se os passivos com fornecedores estão corretamente reconhecidos, classificados e divulgados nas demonstrações financeiras.

As principais abordagens e os procedimentos aplicados, são:

- 1. Confirmação de Saldos:** Solicitação de confirmações diretas aos fornecedores para validar os saldos devedores registrados, identificando possíveis discrepâncias entre os registros contábeis da empresa e as informações fornecidas pelos fornecedores.
- 2. Análise de Faturas e Documentação de Suporte:** Exame de faturas, ordens de compra, contratos de fornecimento e registros de recebimento de mercadorias ou serviços para confirmar a existência e a precisão das transações com fornecedores.

3. **Verificação dos Procedimentos de Aprovação:** Revisão dos processos de aprovação de compras e de pagamentos para assegurar que as transações com fornecedores foram autorizadas de acordo com as políticas internas da empresa.
4. **Testes de Corte:** Avaliação das transações de compra e pagamento realizadas em torno da data de encerramento do exercício contábil para garantir que foram registradas no período correto, assegurando a correta aplicação do princípio da competência.
5. **Análise de Idade das Contas a Pagar:** Revisão da antiguidade dos saldos das contas a pagar para identificar pagamentos em atraso ou disputas pendentes que podem requerer ajustes ou divulgação adicional nas demonstrações financeiras.
6. **Revisão de Provisões para Disputas ou Devoluções:** Avaliação das provisões para litígios, devoluções de mercadorias ou ajustes de preços relacionados a transações com fornecedores, garantindo que tais provisões sejam adequadas e baseadas em estimativas razoáveis.
7. **Avaliação de Encargos Financeiros:** Análise de juros ou outros encargos financeiros relacionados a pagamentos atrasados a fornecedores, verificando se foram corretamente reconhecidos e calculados.
8. **Exame de Pagamentos Subsequentes:** Revisão de pagamentos efetuados após a data de encerramento do exercício para identificar possíveis passivos não registrados ou subavaliados na data do balanço.
9. **Avaliação da Apresentação e Divulgação:** Revisão das notas explicativas e outras divulgações relacionadas a fornecedores nas demonstrações financeiras para assegurar que estão completas, precisas e em conformidade com as normas contábeis aplicáveis.

Esses testes substantivos permitem ao auditor formar uma opinião sobre a adequação dos registros contábeis relacionados a fornecedores, contribuindo para a confiabilidade e a transparência das demonstrações financeiras da empresa.

3.2 Salários a pagar e Encargos a pagar

Salários a Pagar e Encargos a Pagar representam obrigações financeiras de uma empresa relacionadas à remuneração de seus empregados e aos encargos sociais (INSS, FGTS, IRRF¹⁷) decorrentes dessa remuneração, que foram acumuladas mas ainda não foram pagas. Esses valores são registrados no passivo circulante do balanço patrimonial, indicando dívidas de curto prazo da empresa (Ribeiro, 2013).

¹⁷ Contribuições para a previdência social (INSS), Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), Imposto de renda retido na fonte (IRRF).

Os testes substantivos para salários e encargos a pagar em uma auditoria visam assegurar a precisão e a integridade dos registros relacionados a obrigações trabalhistas da empresa. Esses procedimentos ajudam a verificar se os salários, bônus, encargos, comissões e outros benefícios aos empregados estão corretamente calculados, autorizados, registrados e divulgados nas demonstrações financeiras. Entre as principais abordagens de teste, incluem-se:

1. **Revisão de Folhas de Pagamento:** Exame detalhado das folhas de pagamento para confirmar a exatidão dos valores pagos aos empregados, incluindo horas trabalhadas, taxas salariais, deduções aplicáveis e outros benefícios.
2. **Confirmação de Autorizações:** Verificação das autorizações para aumentos salariais, contratações, dispensas e outros movimentos de pessoal para assegurar que todas as alterações na folha de pagamento foram devidamente aprovadas conforme as políticas internas da empresa.
3. **Análise de Contratos de Trabalho e Acordos Coletivos:** Revisão de contratos individuais de trabalho e acordos coletivos para confirmar se os termos e as condições estão sendo cumpridos corretamente no cálculo dos salários e dos benefícios.
4. **Verificação de Cálculos e Deduções:** Avaliação dos cálculos de salários, impostos sobre a folha de pagamento, contribuições para a segurança social e outras deduções para confirmar sua exatidão e conformidade com a legislação aplicável.
5. **Testes de Corte:** Análise das transações relacionadas a salários em torno da data de encerramento do exercício contábil para garantir que os pagamentos e as obrigações foram registrados no período correto.
6. **Revisão de Provisões para Férias e Gratificações:** Avaliação das provisões para férias, décimo terceiro salário e outras gratificações para confirmar se são adequadas e baseadas em estimativas razoáveis.
7. **Exame de Pagamentos Subsequentes:** Revisão de pagamentos efetuados após a data de encerramento do exercício para identificar possíveis passivos trabalhistas não registrados ou subavaliados na data do balanço.
8. **Avaliação da Apresentação e da Divulgação:** Verificação das notas explicativas e de outras divulgações relacionadas a salários e obrigações trabalhistas nas demonstrações financeiras para assegurar que estão completas, precisas e em conformidade com as normas contábeis.
9. **Análise de Encargos Trabalhistas:** Revisão dos encargos trabalhistas incidentes sobre a folha de pagamento, como FGTS e INSS, para verificar se foram corretamente calculados e pagos.

Esses testes são fundamentais para garantir a transparência e a confiabilidade das informações sobre salários a pagar e outras obrigações trabalhistas nas demonstrações financeiras, contribuindo para a precisão da representação da situação financeira da empresa.

3.3. Impostos a pagar

Impostos a pagar refere-se ao valor devido por uma empresa ou um indivíduo ao governo em função de impostos sobre rendimentos, vendas, propriedade e outras transações tributáveis, que ainda não foram pagos. Esses valores representam uma obrigação financeira que a entidade tem com o fisco e são classificados no balanço patrimonial como uma dívida de curto prazo (Ribeiro, 2013).

Os impostos a pagar surgem da aplicação de taxas e alíquotas determinadas pela legislação vigente sobre as bases de cálculo especificadas, como o lucro, o faturamento, a folha de pagamento, entre outros. A correta apuração e o registro desses valores são essenciais para o cumprimento das obrigações tributárias e para evitar penalidades, multas ou juros por atraso no pagamento.

Os testes substantivos para impostos a pagar em uma auditoria visam verificar a exatidão e a integralidade dos registros e das provisões para obrigações fiscais da empresa. Esses testes são cruciais para assegurar que todos os impostos devidos foram corretamente identificados, calculados e registrados nas demonstrações financeiras, refletindo adequadamente as responsabilidades fiscais da empresa.

Os principais procedimentos de teste para a conta de impostos a pagar são:

- 1. Revisão das Declarações Fiscais:** Exame detalhado das declarações de impostos apresentadas pela empresa para confirmar que foram preparadas corretamente e estão em conformidade com a legislação tributária aplicável.
- 2. Verificação de Cálculos de Impostos:** Avaliação dos cálculos de impostos sobre a renda, sobre vendas, contribuições sociais e outros impostos significativos para verificar sua exatidão e a aplicação correta das taxas e legislação vigente.
- 3. Análise de Documentação de Suporte:** Exame de documentos fiscais, como notas fiscais de vendas e compras, para confirmar a base de cálculo dos impostos e assegurar que as transações foram registradas corretamente.
- 4. Confirmação de Pagamentos de Impostos:** Verificação dos comprovantes de pagamento de impostos para confirmar que os valores devidos foram pagos dentro dos prazos estabelecidos, evitando assim penalidades e juros por atraso.

5. **Revisão de Acordos e Litígios Fiscais:** Avaliação de quaisquer acordos de parcelamento ou litígios fiscais em andamento para determinar o impacto potencial nas obrigações fiscais da empresa e a adequação das provisões para contenciosos fiscais.
6. **Testes de Corte:** Análise das transações e dos eventos fiscais relevantes ocorridos em torno da data de encerramento do exercício contábil para garantir que foram reconhecidos no período correto.
7. **Avaliação da Provisão para Impostos a Pagar:** Verificação da adequação das provisões para impostos a pagar, incluindo a análise de qualquer imposto diferido, para assegurar que refletem corretamente as obrigações fiscais da empresa.
8. **Revisão de Encargos e Multas:** Avaliação de quaisquer encargos, multas ou juros sobre impostos atrasados para confirmar que foram reconhecidos adequadamente nas demonstrações financeiras.
9. **Avaliação da Apresentação e Divulgação:** Verificação das notas explicativas e de outras divulgações relacionadas a impostos nas demonstrações financeiras para garantir que estão completas, precisas e em conformidade com as normas contábeis.

Esses testes ajudam o auditor a formar uma opinião sobre se as obrigações fiscais da empresa estão sendo apresentadas de forma justa nas demonstrações financeiras, contribuindo para a transparência e a confiabilidade das informações financeiras divulgadas.

3.4. Empréstimos e Financiamentos Circulante e Não Circulante

Em contabilidade, empréstimos e financiamentos referem-se a formas de captação de recursos financeiros por uma empresa ou um indivíduo junto a instituições financeiras ou outras fontes, com o compromisso de pagamento futuro do principal acrescido de juros e/ou outras taxas conforme os termos acordados. Essas obrigações são registradas no passivo do balanço patrimonial, diferenciando-se pelo prazo de vencimento, taxas de juros, garantias oferecidas e finalidade do recurso (Ribeiro, 2013).

Empréstimos são geralmente entendidos como somas de dinheiro obtidas utilizados para necessidades gerais de capital de giro ou para financiar a aquisição de ativos específicos, podendo ser de curto prazo (vencendo em até um ano) ou de longo prazo (com vencimento superior a um ano).

Financiamentos, por outro lado, costumam ser associados a operações de crédito mais estruturadas, muitas vezes vinculadas à aquisição de bens de longa duração, como imóveis, veículos ou equipamentos. Os finan-

ciamentos também apresentam condições de pagamento, taxas de juros e prazos específicos, podendo incluir cláusulas especiais como carências e ajustes de taxas.

De acordo com Crepaldi (2019, p. 541), o objetivo da análise dos empréstimos e financiamentos são determinar que:

- as obrigações foram devidamente autorizadas e apropriadamente classificadas e descritas nas demonstrações financeiras;
- passivos são registrados corretamente;
- os respectivos encargos são contabilizados de acordo com as normas de contabilidade;
- a contabilização dos encargos é consistentemente efetuada;
- as demonstrações financeiras incluem informações adequadas sobre cláusulas restritivas, em encargos, ativos caucionados etc.

Os testes substantivos para empréstimos em uma auditoria visam garantir a precisão e integridade dos registros relacionados aos empréstimos contraídos pela empresa. Esses testes são cruciais para assegurar que todos os empréstimos estão corretamente documentados, os valores registrados são exatos, e os termos e as condições dos empréstimos estão em conformidade com os acordos estabelecidos. Entre as principais abordagens de teste, incluem-se:

- 1. Confirmação de Saldos:** Solicitação de confirmações diretas de saldos junto às instituições financeiras ou a outros credores para validar os saldos devedores registrados e confirmar os termos dos empréstimos, como taxas de juros, datas de vencimento e garantias.
- 2. Exame de Documentação de Empréstimo:** Análise dos contratos de empréstimo e dos documentos de dívida para verificar a existência, os termos e as condições dos empréstimos, bem como para confirmar a autorização dos empréstimos pelas autoridades competentes da empresa.
- 3. Revisão dos Cálculos de Juros:** Avaliação dos cálculos de juros para assegurar que foram realizados corretamente conforme os termos dos empréstimos e que os juros foram adequadamente registrados nas demonstrações financeiras.
- 4. Verificação de Pagamentos e Amortizações:** Revisão dos registros de pagamentos para confirmar que os pagamentos do principal e dos juros foram efetuados conforme o cronograma de amortização acordado e que esses pagamentos foram corretamente registrados.

5. **Avaliação da Classificação de Empréstimos:** Análise da classificação dos empréstimos entre circulante e não circulante para assegurar que está em conformidade com os prazos de vencimento e as normas contábeis aplicáveis.
6. **Revisão de Garantias e Restrições:** Exame das garantias fornecidas para os empréstimos e das restrições contratuais para verificar se foram adequadamente divulgadas nas demonstrações financeiras e se afetam de alguma forma os ativos da empresa.
7. **Análise de Acordos de Renegociação:** Avaliação de quaisquer acordos de renegociação ou refinanciamento de empréstimos para determinar seu impacto nos registros contábeis e nas obrigações financeiras da empresa.
8. **Avaliação da Adequação das Divulgações:** Verificação das notas explicativas e de outras divulgações relacionadas aos empréstimos nas demonstrações financeiras para garantir que estão completas, precisas e proporcionam uma compreensão adequada da posição financeira da empresa em relação aos seus empréstimos.

Esses testes substantivos permitem ao auditor formar uma opinião sobre se os empréstimos da empresa estão sendo apresentados de forma justa nas demonstrações financeiras, em termos de existência, quantia, termos e adequação das divulgações, contribuindo para a transparência e a confiabilidade das informações financeiras divulgadas.

3.5. Provisões para Contingência

Provisão para Contingência refere-se ao reconhecimento de uma obrigação de possível ocorrência, originada de eventos passados, cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos. Essas provisões são feitas para cobrir perdas potenciais ou obrigações que a empresa pode enfrentar como resultado de litígios, disputas tributárias, garantias de produtos, processos ambientais, entre outras contingências (CPC, 2009).

O auditor independente é responsável por seguir procedimentos essenciais, conforme estabelecido pelas normas de auditoria, para detectar passivos ocultos e identificar contingências, sejam elas ativas, sejam passivas, associadas a litígios, reivindicações de indenização ou questões fiscais. É fundamental que o auditor assegure que esses itens estejam corretamente registrados contabilmente e/ou devidamente divulgados nas demonstrações financeiras sob análise (Almeida, 2017).

É dever da administração da empresa criar regras para identificar, avaliar e informar sobre dívidas não registradas e possíveis riscos financeiros. Ao auditar, o profissional deve buscar provas importantes, quando necessário, sobre:

situações que mostrem riscos de ganhos ou perdas para a empresa; quando esses riscos começaram; a chance de esses riscos realmente afetarem a empresa e quanto dinheiro pode ser ganho ou perdido (Crepaldi, 2019).

Os testes substantivos para provisões para contingências em uma auditoria são essenciais para verificar a adequação e a exatidão dos registros contábeis relacionados a possíveis obrigações futuras que possam afetar a saúde financeira da empresa. Esses testes buscam assegurar que todas as provisões para contingências estão baseadas em estimativas razoáveis, consideram informações disponíveis até a data do relatório de auditoria e estão de acordo com os princípios contábeis aplicáveis.

Entre os principais procedimentos de teste, destacam-se:

- 1. Análise de Documentação Legal e Contratual:** Exame de documentos legais, contratos e outros acordos para identificar possíveis contingências que possam requerer a constituição de provisões, assegurando que a empresa esteja em conformidade com suas obrigações contratuais e legais.
- 2. Revisão de Processos Judiciais:** Avaliação da documentação relacionada a litígios e a ações judiciais em andamento para determinar a probabilidade de perdas e estimar o valor potencial das obrigações.
- 3. Consulta a Especialistas:** Em casos que envolvem complexidades legais, fiscais ou de outra natureza, o auditor pode consultar especialistas para obter uma avaliação independente sobre a probabilidade e o impacto financeiro das contingências.
- 4. Análise de Eventos Subsequentes:** Revisão de eventos ocorridos após a data do balanço, mas antes da emissão do relatório de auditoria, para identificar novas informações que possam afetar a avaliação das contingências.
- 5. Verificação das Bases de Estimativa:** Avaliação das bases utilizadas pela administração para estimar as provisões para contingências, incluindo a revisão de cálculos e a consideração de cenários alternativos.
- 6. Revisão de Provisões Anteriores:** Comparação das provisões para contingências registradas em períodos anteriores com os desfechos reais para avaliar a precisão das estimativas da administração.
- 7. Avaliação da Adequação das Divulgações:** Verificação das notas explicativas e de outras divulgações relacionadas a contingências nas demonstrações financeiras para garantir que estão completas, precisas e fornecem uma compreensão adequada dos riscos e das incertezas enfrentados pela empresa.
- 8. Exame de Políticas Contábeis:** Revisão das políticas contábeis adotadas pela empresa para o reconhecimento e a mensuração de provisões para contingências, assegurando que estão em conformidade com os padrões contábeis aplicáveis.

Dessa forma, ressalta-se que essas teses permitem ao auditor avaliar se as provisões para contingências foram adequadamente registradas nas demonstrações financeiras, refletindo, de forma justa, as obrigações potenciais da empresa e contribuindo para a confiabilidade das informações financeiras apresentadas.

3.6. Circularização dos consultores jurídicos

A solicitação de informações aos advogados da empresa é um método pelo qual o auditor pode verificar, de forma independente, as informações dadas pela administração sobre litígios, reivindicações ou questões fiscais. As respostas obtidas tanto do departamento jurídico interno quanto de advogados externos que monitoram, mas não representam a empresa nesses casos fornecem provas para o auditor determinar se a gestão contabilizou e comunicou corretamente os passivos não reconhecidos e as contingências. Contudo, essas respostas não devem ser vistas como prova final, especialmente se advogados externos se recusarem a responder diretamente, mesmo que de maneira formalizada. (Crepaldi, 2019).

4. Objetivos e procedimentos para avaliação do Patrimônio líquido

O patrimônio líquido¹⁸, em contabilidade, representa o valor residual dos ativos de uma empresa após a subtração de todos os seus passivos. Em outras palavras, é o valor que sobraria para os acionistas ou os proprietários da empresa se todos os ativos fossem liquidados, e todas as dívidas, pagas (CPC, 2019). Os testes substantivos sobre o patrimônio líquido em auditoria têm como objetivo assegurar que as transações e alterações que afetam o patrimônio dos acionistas estão corretamente registradas, autorizadas e apresentadas nas demonstrações financeiras.

Sobre o assunto, Crepaldi (2019) complementa que, durante a auditoria do patrimônio líquido, a tarefa do auditor é inspecionar as transações que ocorreram ao longo do período analisando, checando se cumpriram as diretrizes e regras da empresa, além de legislações aplicáveis.

Esses testes envolvem diversos procedimentos:

- 1. Verificação de Alterações:** Examinar todas as mudanças ocorridas no Patrimônio Líquido durante o período, incluindo emissões de ações, recompras, dividendos pagos e ajustes de reservas.
- 2. Confirmação de Capital Social:** Confirmar os valores do capital social, verificando se novas emissões ou reduções de capital foram autorizadas, realizadas e registradas corretamente.

¹⁸ Aprofunde o conhecimento sobre procedimentos do passivo e patrimônio líquido, acessando o link: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.geocities.ws/seminariounb/arquivos/grupo8turmaa.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

3. **Análise de Reservas e Lucros Acumulados:** Avaliar as reservas de lucros, lucros acumulados e quaisquer outras reservas para garantir que sejam apropriadas e estejam em conformidade com as políticas da empresa e requisitos legais.
4. **Revisão de Dividendos:** Checar se a política de dividendos está de acordo com as disposições societárias e se os dividendos declarados e pagos no período foram devidamente autorizados e registrados.
5. **Exame de Transações com Acionistas:** Revisar transações com partes relacionadas que possam impactar o patrimônio líquido, incluindo empréstimos, garantias e transações de ações entre a empresa e seus acionistas ou administradores.
6. **Avaliação de Conformidade Legal e Estatutária:** Assegurar que todas as movimentações no patrimônio líquido estejam em conformidade com as leis e estatutos societários, incluindo limitações à distribuição de dividendos e recompra de ações.
7. **Revisão de Eventos Subsequentes:** Identificar eventos após o encerramento do período que possam afetar significativamente o patrimônio líquido, como mudanças significativas no capital social ou ajustes importantes de reservas.
8. **Avaliação da Apresentação e Divulgação:** Garantir que o patrimônio líquido esteja adequadamente apresentado nas demonstrações financeiras e que todas as informações relevantes, incluindo políticas de dividendos e mudanças no capital, estejam claramente divulgadas nas notas explicativas.

Os testes descritos ajudam o auditor a formar uma opinião sobre a precisão, a integridade e a apresentação justa do patrimônio líquido nas demonstrações financeiras, proporcionando confiança aos usuários dessas informações.

5. Objetivos e procedimentos para avaliação das contas de resultado

A auditoria nas contas de resultado tem como objetivo determinar se todas as receitas, os custos e as **despesas**¹⁹ atribuídos ao período estão devidamente comprovados e contabilizados de acordo com as normas de contabilidade, em bases uniformes e estão corretamente classificados nas demonstrações contábeis.

5.1 Receita

De acordo com o CPC 47 (2016), receita é definida como o aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil na forma de entradas ou de

¹⁹ Conheça mais sobre a avaliação das contas de resultado, acessando o link: [file:///C:/Users/Lorena/Downloads/rcmccuerj.+7+Artigo+-+Programa+de+auditoria+para+contas+de+resultado%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Lorena/Downloads/rcmccuerj.+7+Artigo+-+Programa+de+auditoria+para+contas+de+resultado%20(2).pdf). Acesso em: 31 jan. 2024.

aumentos de ativos ou diminuição de obrigações que resultam em aumentos do patrimônio líquido, exceto aqueles relacionados a contribuições dos proprietários. Em outras palavras, receita é o valor total que uma empresa espera receber pela venda de bens, pela prestação de serviços, pelo uso por terceiros de ativos da empresa que geram juros, royalties e dividendos, desde que tais receitas não sejam oriundas de aportes dos acionistas ou proprietários.

Os testes substantivos sobre a receita são procedimentos de auditoria destinados a verificar a exatidão, a completude e o reconhecimento apropriado das receitas registradas por uma empresa em suas demonstrações financeiras. Esses testes são cruciais, pois a receita é um dos principais indicadores do desempenho financeiro de uma empresa e está sujeita a riscos significativos de distorção.

Listam-se alguns dos principais testes substantivos aplicados à receita:

1. **Teste de Cortes:** Verificar as transações de venda perto do fim do período contábil para assegurar que as receitas são reconhecidas no período correto, de acordo com o princípio da competência.
2. **Confirmação de Vendas:** Solicitar confirmações diretas de clientes sobre vendas específicas, especialmente para transações significativas ou incomuns, para validar a ocorrência e os termos da transação.
3. **Análise de Devoluções de Vendas:** Avaliar as políticas e o registro de devoluções de vendas para determinar se foram adequadamente estimadas e registradas, reduzindo o risco de superestimação da receita.
4. **Revisão de Contratos de Vendas:** Examinar contratos de vendas e acordos com clientes para confirmar se as receitas foram reconhecidas de acordo com os termos contratuais e os padrões contábeis aplicáveis.
5. **Testes de Preço de Venda:** Comparar os preços de venda registrados com as listas de preços autorizadas ou contratos para verificar a precisão dos valores de receita registrados.
6. **Análise dos Descontos e Abatimentos Concedidos:** Revisar descontos, abatimentos e outras reduções de vendas para assegurar que foram corretamente aplicados e registrados.
7. **Teste de Alocação de Receita:** Para transações que envolvem múltiplos elementos, como venda de produtos com serviços associados, verificar se a receita foi apropriadamente alocada entre os elementos com base em seu valor justo.
8. **Reconciliação das Receitas:** Reconciliar as receitas registradas nos livros contábeis com as fontes externas de informação, como declarações bancárias (para receitas recebidas) e relatórios de vendas.

9. Exame de Evidências de Envio ou Prestação de Serviços: Para vendas de produtos, verificar a documentação de envio que confirma que a mercadoria foi entregue ao cliente. Para serviços, examinar evidências de que o serviço foi efetivamente prestado.

Os testes descritos auxiliam o auditor a formar uma opinião sobre se as receitas foram reconhecidas, mensuradas, apresentadas e divulgadas de forma justa e de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos ou outros padrões contábeis aplicáveis, reduzindo assim o risco de declarações financeiras enganosas.

5.2 Custo e Despesa

Custo e despesa são dois conceitos fundamentais em contabilidade, ambos relacionados ao uso de recursos econômicos, mas com aplicações e implicações distintas nas demonstrações financeiras de uma empresa. Custo refere-se ao valor econômico gasto para produzir ou adquirir um bem ou serviço que será vendido pela empresa. Despesa, por sua vez, é o consumo de recursos econômicos ou o sacrifício de valor que ocorre no processo de geração de receita durante um período contábil (Martins, 2010).

Os testes substantivos de custos e despesas são procedimentos de auditoria projetados para validar a precisão, a completude e o reconhecimento adequado dos custos e despesas reportados em uma empresa. Esses testes são fundamentais para assegurar que as demonstrações financeiras apresentem uma visão fiel e justa da posição financeira e do desempenho operacional da entidade. Aqui estão alguns dos principais testes substantivos aplicados a custos e despesas:

- 1. Verificação de Documentação:** Inclui a revisão de faturas, contratos de serviço, recibos e outros documentos de suporte para verificar a existência e a precisão das transações registradas como custos ou despesas.
- 2. Análise de Cortes:** Avalia as transações próximas ao fim do período contábil para garantir que os custos e as despesas sejam reconhecidos no período correto, de acordo com o princípio da competência.
- 3. Reconciliação de Contas:** Compara os valores registrados nas contas de custos e despesas com informações de outras fontes, como extratos bancários, para identificar discrepâncias ou itens não registrados.
- 4. Teste de Alocação:** Avalia se os custos indiretos foram alocados corretamente aos produtos ou serviços, conforme políticas contábeis da empresa e práticas aceitáveis de contabilidade.

5. **Revisão de Despesas Recorrentes:** Analisa despesas recorrentes, como aluguéis, serviços públicos e seguros, para verificar se estão sendo reconhecidas de maneira consistente e de acordo com os contratos vigentes.
6. **Análise de Variação:** Compara os custos e despesas do período atual com períodos anteriores e orçamentos, investigando variações significativas para identificar possíveis erros ou itens incomuns.
7. **Teste de Autorização:** Verifica se as despesas foram devidamente autorizadas de acordo com as políticas internas da empresa.
8. **Exame de Despesas Não Operacionais:** Revisa itens classificados como despesas não operacionais para assegurar que estejam corretamente categorizados, e não misturados com despesas operacionais.
9. **Verificação de Cálculos:** Inclui a revisão de cálculos para depreciação, amortização e provisões, garantindo que estejam de acordo com as políticas contábeis e taxas aplicáveis.

Esses testes são realizados pelo auditor para assegurar que os custos e as despesas estejam sendo registradas na contabilidade de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos ou outros padrões aplicáveis, contribuindo para a formação adequada da opinião da auditoria sobre as demonstrações financeiras.

Síntese do Capítulo



A auditoria visa fornecer uma opinião sobre as demonstrações financeiras de uma empresa. Isso exige um planejamento cuidadoso, avaliação do sistema de controle interno e revisão analítica das contas patrimoniais e de resultado para estabelecer procedimentos de auditoria adequados, coletar evidências comprobatórias e avaliá-las de forma a emitir uma opinião fundamentada.

Nos testes de auditoria dos ativos, o auditor se concentra em confirmar a existência física dos ativos, avaliar seu valor monetário, verificar autorizações para aquisições, confirmar a propriedade dos ativos, identificar possíveis restrições, assegurar a exatidão dos valores registrados e garantir a apresentação adequada nas demonstrações financeiras. Os procedimentos específicos variam de acordo com a natureza dos ativos, como caixa e bancos, contas a receber, estoques e imobilizados, mas incluem técnicas como confirmação direta, inspeção física, análise de documentação e revisão de cálculos.

Para o passivo, o objetivo é assegurar que todos os compromissos financeiros estão adequadamente registrados. Isso envolve a identificação de

possíveis subavaliações e a verificação da correta classificação, registro e divulgação dos passivos. Erros comuns no passivo incluem subavaliação para ocultar dificuldades financeiras, superavaliação para inflar o capital de terceiros, inclusão de valores fictícios e omissão de valores para melhorar indevidamente a situação financeira.

A auditoria do Patrimônio Líquido busca verificar se as transações que afetam o patrimônio dos acionistas estão corretamente registradas e apresentadas, incluindo mudanças no capital social, reservas de lucros, políticas de dividendos e transações com partes relacionadas.

As contas de resultado, especialmente receitas, custos e despesas, são auditadas para determinar se foram corretamente comprovadas e contabilizadas de acordo com as normas de contabilidade. Os testes incluem a verificação de documentos, análise de cortes, reconciliação de contas e revisão de cálculos para assegurar a exatidão e a integridade dos registros.

Os testes substantivos realizados em cada uma dessas áreas ajudam o auditor a formar uma opinião sobre a precisão, integridade e apresentação justa das demonstrações financeiras, contribuindo para a confiabilidade das informações financeiras divulgadas.

Atividades de avaliação



1. As contas do ativo são fundamentais nas empresas, pois representam os recursos econômicos disponíveis para gerar receitas e influenciam diretamente a sua saúde financeira. Diante da relevância dessa conta, elabore um texto explicando quais são os objetivos da avaliação de contas do Ativo para a auditoria.
2. As contas Caixa e Bancos representam os recursos financeiros líquidos de uma empresa, para atender obrigações de curto prazo e são consideradas componentes essenciais do ativo circulante nas demonstrações financeiras e objeto de análise dos auditores. Dessa forma, quais são os principais procedimentos de avaliação para a conta caixa e bancos?
3. Quais são os erros mais comuns encontrados nas contas do Passivo durante uma auditoria?
4. Por que é importante realizar procedimentos de auditoria nas contas do Patrimônio Líquido e qual é o objetivo principal?
5. De acordo com o discutido no texto, qual é a finalidade de examinar as contas de Resultado em uma auditoria?

Capítulo

6

Relatório de Auditoria

Objetivos

- Aprender sobre o conceito do relatório de auditoria independente;
- Identificar e diferenciar os diferentes tipos de relatório de auditoria;
- Compreender a estrutura do relatório de auditoria e seus principais aspectos.

Introdução

O relatório de auditoria é um documento elaborado por um auditor independente que descreve os resultados de uma auditoria realizada em uma entidade. Esse relatório é destinado a fornecer aos stakeholders, incluindo acionistas, investidores, reguladores e outras partes interessadas, uma avaliação objetiva sobre a precisão e a integridade das demonstrações financeiras de uma entidade. Através de uma análise detalhada, o relatório visa assegurar que as informações financeiras apresentadas pela empresa estão em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos ou outras normas contábeis e regulamentações aplicáveis.

O relatório de auditoria é fundamental para identificar riscos, fraquezas e oportunidades de melhoria em uma empresa e auxilia na compreensão dos resultados, facilitando a implementação das recomendações. Ademais o objetivo do relatório de auditoria é fornecer uma avaliação independente e imparcial da situação financeira da entidade.

Neste capítulo será abordado o conceito do relatório de auditoria, a estrutura do relatório de auditoria e os principais tipos de relatórios dos auditores independentes.

1. Conceito

O relatório do auditor independente, anteriormente denominado de parecer, representa o produto do auditor. É o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis quanto ao adequado atendimento, ou não, a todos os aspectos relevantes das Normas de auditoria.

De acordo com a NBASP 200 (2023, item 10), a estrutura de relatório financeiro pode ser classificada como:

- de propósito geral: elaborados para atender às necessidades de informação de uma ampla gama de usuários;
- de propósito especial: elaborados para atender às necessidades de um usuário ou grupo de usuários específico (por exemplo, disposições sobre relatório financeiro para atender órgão governamental, pelo Poder Legislativo ou por um contrato).

A NBASP 200 (2023) afirma que as estruturas dos relatórios financeiros devem ser adequadas para a situação específica da empresa auditada, especialmente para mostrar de forma correta os resultados e a situação financeira da empresa, quando necessário. Geralmente, as regras para fazer esses relatórios estão definidas em leis, regulamentos ou outras normas importantes. Se não houver regras específicas, cabe à administração da empresa decidir como fazer isso.

Atualmente, não existe uma regra global única e obrigatória para determinar se as maneiras de fazer relatórios financeiros são adequadas. Quando não se tem uma regra clara, aceita-se que as normas de relatórios financeiros feitas por organizações autorizadas ou reconhecidas (como IPSAS e IFRS), destinadas a certos tipos de empresas, são adequadas para relatórios gerais, contanto que essas organizações sigam um processo claro e aberto, considerando as opiniões de várias pessoas interessadas. Para ser considerada adequada, a forma de fazer o relatório financeiro precisa garantir que as informações apresentadas sejam úteis aos usuários, ou seja, precisam ser relevantes, completas, confiáveis, objetivas e fáceis de entender.

2. Estrutura do relatório de auditoria

De acordo com NBC TA 700 (2016), a estrutura do Relatório de Auditoria é constituída por:

- a) Título:** O título recomendado é “Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis”. Devem ser evitadas expressões tais como: certificado, atestado etc
- b) Destinatário:** O relatório dos auditores independentes é normalmente endereçado às pessoas para quem o relatório é elaborado, frequentemente para os acionistas ou para os responsáveis pela governança (Conselho de Administração, por exemplo) da Entidade, cujas demonstrações contábeis foram auditadas.

- c) **Opinião do auditor:** Essa é a primeira seção do relatório do auditor independente e tem como título a palavra “Opinião”; onde o auditor diz que irá quais as demonstrações contábeis que ele está emitindo uma opinião (descrever cada uma) e deixará claro o período que está sendo julgado.
- d) **Base para opinião:** Nesta seção o auditor deve expressar claramente que a auditoria foi realizada seguindo as normas de auditoria estabelecidas. Além disso, deve incluir uma declaração confirmando a independência do auditor em relação à entidade auditada, em conformidade com os requisitos éticos pertinentes à auditoria. Finalmente, a seção deve conter uma afirmação do auditor de que ele acredita que as evidências de auditoria coletadas são suficientes e adequadas para justificar a opinião de auditoria emitida (Almeida, 2017).
- e) **Principais assuntos de auditoria:** Os principais assuntos de auditoria compreende: a) áreas avaliadas como maiores riscos de distorções relevantes ou riscos significativos identificados; b) julgamentos significativos relativos as áreas das demonstrações contábeis que também envolveram um julgamento significativo por parte da administração, inclusive estimativas contábeis identificadas que apresentam um grau de incerteza na estimativa, c) o efeito sobre a auditoria de fatos ou transações significativas ocorridas durante o período (NBC TA 701, 2016).
- f) **Responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis:** De acordo com Almeida (2017), a administração da empresa é responsável pela elaboração das Demonstrações Contábeis de acordo com as Práticas Contábeis adotadas no Brasil e por manter os controles internos para que as Demonstrações Contábeis sejam geradas livres de distorções relevantes, sejam elas decorrentes de fraude, sejam erro.
- g) **Responsabilidade do auditor independente pela auditoria das demonstrações contábeis:** De acordo com a NBC TA 700 (2016), o auditor deverá obter segurança que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto estão sem distorções relevantes, seja por fraude, seja erro. Dessa forma, deverá exercer seu julgamento sobre:
- Risco de distorção relevante;
 - Controles internos da empresa;
 - Adequada apresentação das demonstrações contábeis;
 - Avaliação das práticas contábeis.
 - Razoabilidade das estimativas
- h) **Ênfase:** Este parágrafo, inserido no relatório do auditor, diz respeito a uma questão corretamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, segundo a avaliação do auditor, possui uma relevância tal que

é essencial para a compreensão dos usuários dessas demonstrações. A NBC TA 706 (2016) cita exemplos de circunstâncias em que o auditor pode considerar necessário incluir um parágrafo de ênfase:

- Incerteza sobre o resultado de um litígio ou ação regulatória de grande importância;
- Ocorrência de um evento importante entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório de auditoria;
- Uso antecipado de uma nova norma contábil, quando permitido, que tenha um impacto considerável nas demonstrações financeiras;
- Uma catástrofe significativa que afetou ou ainda afeta consideravelmente a situação patrimonial e financeira da empresa.

i) **Outros assuntos:** Este parágrafo é inserido no relatório de auditoria e aborda um tema que não foi apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis, mas que, na opinião do auditor, é importante para que os usuários compreendam a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o próprio relatório (Almeida, 2017).

De acordo com a NBC TA 706, (2016), lei, regulamento ou prática geralmente aceita pode exigir ou permitir que o auditor detalhe assuntos que forneçam explicação adicional de suas responsabilidades na auditoria das demonstrações contábeis ou do respectivo relatório do auditor, podendo ser descrito no parágrafo outros assuntos.

j) **Nome do sócio ou responsável técnico:** A auditoria de conjuntos completos de demonstrações contábeis exige que o nome do sócio ou do responsável técnico esteja incluso no relatório do auditor.

k) **Assinatura do auditor:** é indispensável que o relatório seja assinado pelo auditor. O relatório do auditor independente precisa ser assinado pelo sócio ou pelo profissional de auditoria encarregado do trabalho. No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade exige que sejam identificados no relatório tanto a empresa de auditoria quanto o sócio ou profissional responsável, através do seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade. (NBC TA 700, 2016).

l) **Endereço do auditor independente:** O relatório deverá citar o local em que foi emitido.

m) **Data do relatório do auditor:** A NBC TA 700 (2016) afirma que a data do relatório do auditor independente deve ser a data em que ele concluiu a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações contábeis (data do término do serviço de auditoria), incluindo evidência de que todas as demonstrações que compõem as demonstrações contábeis, incluindo as respectivas notas explicativas, foram elaboradas; e

- n) as pessoas com autoridade reconhecida na entidade afirmam que assumem a responsabilidade sobre essas demonstrações contábeis.

3. Tipos de relatórios dos auditores independentes

Os relatórios de auditoria são documentos cruciais que comunicam os resultados desse processo, oferecendo uma avaliação independente sobre a precisão e a integridade das informações contábeis apresentadas pela empresa. Existem diversos tipos de relatórios de auditoria, cada um refletindo uma situação específica encontrada durante o processo. Esses relatórios variam principalmente em função da natureza das conclusões alcançadas pelo auditor e podem incluir opiniões não modificadas, modificadas com ressalva, opinião adversa e com abstenção de opinião.

A escolha do tipo de relatório depende de vários fatores, incluindo a capacidade de obter evidências suficientes, a existência de distorções relevantes nas demonstrações financeiras e a conformidade com os princípios contábeis aplicáveis. Vamos ver com mais detalhe nos itens a seguir.

3.1 Opinião não modificada

Com base nas evidências de auditoria, o auditor deve decidir se as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com as normas financeiras adequadas e se não contêm erros significativos. Para chegar a essa conclusão, o auditor precisa estar razoavelmente certo de que as demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes. Se a auditoria mostrar que as demonstrações contábeis foram preparadas corretamente em todos os aspectos relevantes, o auditor deve emitir uma opinião não modificada.

De acordo com a NBC TA 700 (2016), o auditor deve avaliar vários aspectos das demonstrações contábeis conforme os padrões da estrutura de relatório financeiro aplicável. Essa avaliação inclui:

- **Divulgação de Políticas Contábeis:** Verificar se as principais políticas contábeis foram adequadamente divulgadas, considerando sua relevância e clareza.
- **Consistência e Adequação das Políticas:** Assegurar que as políticas contábeis escolhidas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro e apropriadas para a entidade.
- **Razoabilidade das Estimativas Contábeis:** Confirmar que as estimativas feitas pela administração são razoáveis, assim como as divulgações relacionadas.

- **Relevância e Confiabilidade das Informações:** Certificar que as informações apresentadas são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis, incluindo a verificação de que informações necessárias foram incluídas e estão corretamente classificadas e descritas, sem incluir dados irrelevantes que possam prejudicar a compreensão das demonstrações.
- **Divulgações Adequadas:** Garantir que as demonstrações contábeis fornecem divulgações suficientes para que os usuários compreendam o impacto de transações e eventos relevantes.
- **Terminologia Apropriada:** Avaliar se a terminologia usada, incluindo os títulos das demonstrações contábeis, é apropriada.

A Figura 12 mostra o modelo de um relatório de auditoria com opinião não modificada.

Figura 12 - Modelo relatório sem modificação.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Aos acionistas da Companhia ABC (ou outro destinatário apropriado)

Opinião

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC (Companhia), as quais compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis anteriormente referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da companhia em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Base para opinião

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

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor

A administração da companhia é responsável por essas outras informações que compreendem o Relatório da Administração.¹

Nossa opinião sobre as demonstrações contábeis não abrange o Relatório da Administração e não expressamos qualquer forma de conclusão de auditoria sobre esse relatório.

Em conexão com a auditoria das demonstrações contábeis, nossa responsabilidade é a de ler o Relatório da Administração e, ao fazê-lo, considerar se esse relatório está, de forma relevante, inconsistente com as demonstrações contábeis ou com nosso conhecimento obtido na auditoria ou, de outra forma, aparenta estar distorcido de forma relevante. Se, com base no trabalho realizado, concluirmos que há distorção relevante no Relatório da Administração, somos requeridos a comunicar esse fato. Não temos nada a relatar a este respeito.

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis²

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de a companhia continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis, a não ser que a administração pretenda liquidar a companhia ou cessar suas operações, ou não tenha nenhuma alternativa realista para evitar o encerramento das operações.

Os responsáveis pela governança da companhia são aqueles com responsabilidade pela supervisão do processo de elaboração das demonstrações contábeis.³

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que a auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria sempre detectam as eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

Como parte da auditoria realizada, de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro; planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos; e obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados às circunstâncias, mas, não, com o objetivo de expressarmos opinião sobre a eficácia dos controles internos da companhia.
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da companhia. Se concluirmos que existe incerteza relevante, devemos chamar atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data de nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a companhia a não mais se manter em continuidade operacional.
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se as demonstrações contábeis representam as correspondentes transações e os eventos de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório)
e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

Por outro lado, se o auditor encontrar erros significativos nas demonstrações contábeis ou se não puder obter evidências suficientes para avaliar se estão livres de distorções relevantes, ele deve modificar sua opinião no relatório.

3.2 Opinião modificada

Quando da execução da auditoria, o auditor deve modificar a opinião expressa no relatório de auditoria quando, fundamentado nas evidências de auditoria coletadas, verificar a presença de distorções relevantes nas demonstrações contábeis avaliadas como um todo ou, alternativamente, caso se encontre impedido de obter evidências de auditoria adequadas e suficientes que permitam uma conclusão (NBASP 200, 2023).

NBASP 200 (IRB, 2023) estabelece que os auditores podem emitir três tipos de opinião modificada:

- Opinião com ressalvas: quando o auditor determina que não conseguiu obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas, e as distorções identificadas, seja individualmente, seja em conjunto, são ou podem ser significativas, mas não são generalizadas ao longo das demonstrações contábeis.
- Opinião adversa: quando o auditor, após obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas, determina que as distorções identificadas, seja de forma individual, seja coletiva, são significativas e abrangem de forma generalizada as demonstrações contábeis.
- Abstenção de opinião: quando o auditor encontra uma situação em que não é possível obter evidências de auditoria adequadas e suficientes, devido às incertezas ou às limitações no alcance da auditoria, ele determina que o impacto potencial de distorções não identificadas pode ser significativo e generalizado nas demonstrações financeiras.

Na próxima seção, iremos nos aprofundar em cada um dos tipos de relatório com opinião modificada.

a) Relatório com ressalva

A NBC TA 705 (2016), estabelece que o auditor independente deve expressar uma opinião com ressalva quando:

- a) tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis ou
- b) não conseguir obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas conclui que os possíveis efeitos de distorções não

detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam, ser relevantes, mas não generalizados.

Um relatório de auditoria com ressalva é emitido quando o auditor identifica que, apesar de a maior parte das demonstrações financeiras estar apresentada de maneira adequada, existem distorções específicas que não estão em conformidade com as normas contábeis aplicáveis ou que não foram corretamente divulgadas. Essas distorções podem estar relacionadas a desvios nos princípios contábeis, na aplicação de políticas contábeis ou na ausência de informações necessárias e são consideradas relevantes, mas não suficientemente graves para invalidar as demonstrações financeiras como um todo.

No relatório com ressalva, o auditor expressa claramente a natureza da ressalva, descrevendo as áreas afetadas e explicando por que a questão impede uma opinião incondicionalmente favorável. O objetivo é alertar os usuários das demonstrações financeiras sobre aspectos específicos que precisam de atenção sem desqualificar totalmente a integridade e a confiabilidade das informações apresentadas.

A emissão de um relatório com ressalva não significa que as demonstrações financeiras estejam incorretas em sua totalidade, mas indica que os usuários devem exercer cautela e considerar o impacto das distorções identificadas ao tomar decisões com base nessas informações financeiras. Esse tipo de relatório reforça a importância da transparência e da precisão na apresentação das informações contábeis, contribuindo para a confiança no processo de auditoria e na integridade das informações financeiras divulgadas.

A Figura 13 mostra um modelo de relatório com ressalva.

Figura 13 - Modelo relatório com ressalva

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

Opinião com ressalva

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC (Companhia), que compreendem o balanço patrimonial, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para opinião com ressalva”, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC, em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas

operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Base para opinião com ressalva

Os estoques da Companhia estão apresentados no balanço patrimonial por R\$ xxx. A administração não avaliou os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, mas somente pelo custo, o que representa um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil. Os registros da companhia indicam que se a administração tivesse avaliado os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, teria sido necessária a provisão de R\$ xxx para reduzir os estoques ao valor líquido de realização. Consequentemente, o lucro líquido e o patrimônio líquido teriam sido reduzidos em R\$ xxx e R\$ xxx, respectivamente, após os efeitos tributários.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”.

Somos independentes em relação à Companhia, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião com ressalva.

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor

A administração da companhia é responsável por essas outras informações que compreendem o Relatório da Administração.

Nossa opinião sobre as demonstrações contábeis não abrange o Relatório da Administração e não expressamos qualquer forma de conclusão de auditoria sobre esse relatório.

Em conexão com a auditoria das demonstrações contábeis, nossa responsabilidade é a de ler o Relatório da Administração e, ao fazê-lo, considerar se esse relatório está, de forma relevante, inconsistente com as demonstrações contábeis ou com nosso conhecimento obtido na auditoria ou, de outra forma, aparenta estar distorcido de forma relevante. Se, com base no trabalho realizado, concluirmos que há distorção relevante no Relatório da Administração, somos requeridos a comunicar esse fato.

Conforme descrito na seção “Base para opinião com ressalva” acima, a administração não avaliou os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, mas somente pelo custo, o que representa um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil. Os registros da companhia indicam que se a administração tivesse avaliado os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, teria sido necessária a provisão de R\$ xxx para reduzir os estoques ao valor líquido de realização. Consequentemente, o lucro líquido e o patrimônio líquido teriam sido reduzidos em R\$ xxx e R\$ xxx, respectivamente, após os efeitos tributários. Esse fato afeta significativamente as demonstrações contábeis da companhia. Concluimos que

as outras informações apresentam distorção relevante pela mesma razão com relação aos valores e outros aspectos descritos na seção “Base para opinião com ressalva”.

Principais assuntos de auditoria

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram os mais significativos em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos. Além do assunto descrito na seção “Base para opinião com ressalva”, determinamos que os assuntos descritos abaixo são os principais assuntos de auditoria a serem comunicados em nosso relatório.

(Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria).

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis

(Apresentação de acordo com o relatório sem ressalva).

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

(Apresentação de acordo com o relatório sem ressalva).

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório)
e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Número do registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

Fonte: Almeida (2017)

b) Relatório com opinião adversa

De acordo com a NBC TA 705 (2016), o auditor deve expressar uma “Opinião adversa” quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

A emissão de uma opinião adversa é uma situação que merece atenção e indica que há problemas significativos com as demonstrações financeiras que afetam a capacidade dos usuários de confiar nas informações apresentadas. Uma opinião adversa é geralmente o resultado de distorções que são tão materiais e pervasivas que impedem as demonstrações financeiras de serem consideradas conformes com os princípios contábeis geralmente aceitos ou com outra estrutura de relatório financeiro aplicável.

Causas comuns que podem levar a uma opinião adversa incluem, mas não estão limitadas a:

- Violações significativas dos princípios contábeis ou das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS).
- Falhas na aplicação adequada de políticas contábeis.
- Desvalorização substancial de ativos que não foi devidamente registrada.
- Reconhecimento inadequado de receitas ou despesas.
- Omissão de informações financeiras relevantes nas notas explicativas.

No relatório com opinião adversa, o auditor deve descrever claramente as razões para a emissão dessa opinião e especificar as áreas das demonstrações financeiras que foram afetadas pelas distorções identificadas. O relatório deve conter uma explicação detalhada que permita aos usuários compreender a natureza e o impacto das distorções nas demonstrações financeiras. (Crepaldi, 2019).

Com base na NBC TA 705 (2016, item 18), quando o auditor emite uma “Opinião adversa”, ele deve especificar que, em sua opinião, devido à relevância dos assuntos descritos na seção “Base para opinião adversa”,

(a) as demonstrações contábeis não estão apresentadas adequadamente (ou não apresentam uma visão verdadeira e justa) [...], de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de apresentação adequada; ou

(b) as demonstrações contábeis não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de conformidade.

É importante notar que uma opinião adversa reflete o compromisso do auditor com a ética profissional e a objetividade, demonstrando que o auditor não está disposto a comprometer a integridade do seu trabalho, mesmo diante de distorções significativas nas demonstrações financeiras. A opinião adversa serve como um alerta para os usuários das demonstrações financeiras sobre os riscos de se basear em informações financeiras que não foram devidamente apresentadas de acordo com os padrões contábeis aplicáveis.

A Figura 14 mostra um modelo de relatório com opinião adversa.

Figura 14 - Modelo Relatório com opinião adversa

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

Aos acionistas da
Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

Opinião adversa

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, devido à importância do assunto discutido no parágrafo a seguir intitulado “Base para opinião adversa”, as demonstrações contábeis consolidadas antes referidas não apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC e suas controladas, em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Base para opinião adversa

Conforme explicado na Nota X, a Companhia não consolidou a controlada XYZ, adquirida durante 20X1, devido ao fato de não ter sido possível determinar os valores justos de certos ativos e passivos relevantes dessa controlada na data da aquisição. Esse investimento, portanto, está contabilizado com base no custo. De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, a controlada deveria ter sido consolidada. Se a controlada XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos nas demonstrações contábeis consolidadas anteriormente referidas teriam sido afetados de forma relevante. Os efeitos da não consolidação sobre as demonstrações contábeis consolidadas não foram determinados.

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

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis consolidadas e o relatório do auditor

A administração da companhia é responsável por essas outras informações que compreendem o Relatório da Administração.

Nossa opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas não abrange o Relatório da Administração e não expressamos qualquer forma de conclusão de auditoria sobre esse relatório.

Em conexão com a auditoria das demonstrações contábeis consolidadas, nossa responsabilidade é a de ler o Relatório da Administração e, ao fazê-lo, considerar se esse relatório está, de forma relevante, inconsistente com as demonstrações contábeis consolidadas ou com nosso conhecimento obtido na auditoria ou, de outra forma, aparenta estar distorcido de forma relevante. Se, com base no trabalho realizado, concluirmos que há distorção relevante no Relatório da Administração, somos requeridos a comunicar esse fato.

Conforme descrito na seção “Base para opinião com adversa” acima, a Companhia não consolidou a controlada XYZ, adquirida durante 20X1, devido ao fato de não ter sido possível determinar os valores justos de certos ativos e passivos relevantes dessa controlada na data da aquisição. Esse investimento, portanto, está contabilizado com base no custo. De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, a controlada deveria ter sido consolidada. Se a controlada XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos nas demonstrações contábeis consolidadas acima referidas teriam sido afetados de forma relevante. Os efeitos da não consolidação sobre as demonstrações contábeis consolidadas não foram determinados.

Esse fato afeta significativamente as demonstrações contábeis consolidadas. Concluímos que as outras informações apresentam distorção relevante pela mesma razão com relação aos valores e outros aspectos descritos na seção “Base para opinião adversa”.

Principais assuntos de auditoria

Exceto pelo assunto descrito na seção “Base para opinião adversa”, não existem outros principais assuntos de auditoria a serem comunicados em nosso relatório.

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis consolidadas

(Apresentação semelhante ao relatório sem ressalva).

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis consolidadas

(Apresentação semelhante ao relatório sem ressalva).

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório)
e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Número do registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

c) Relatório com abstenção de opinião

O auditor deve se abster de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião e concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados (Almeida, 2017).

As razões para uma abstenção de opinião podem incluir limitações no escopo da auditoria impostas pela própria entidade ou por circunstâncias externas, bem como incertezas extremas que afetam a entidade e suas demonstrações financeiras. Exemplos incluem situações em que a entidade está enfrentando litígios complexos cujos desfechos são incertos, ou quando eventos subsequentes significativos que podem impactar a entidade não podem ser avaliados adequadamente.

Em um relatório de auditoria com abstenção de opinião, o auditor deve explicar claramente as razões para não poder emitir uma opinião e destacar as áreas das demonstrações financeiras afetadas pelas incertezas ou limitações no escopo. O objetivo é fornecer aos usuários das demonstrações financeiras informações suficientes para entenderem a natureza e o impacto das incertezas ou limitações que levaram à abstenção de opinião (Almeida, 2017).

A emissão de um relatório de auditoria com abstenção de opinião é considerada uma medida de último recurso, utilizada apenas em circunstâncias excepcionais. Embora possa levantar preocupações entre os usuários das demonstrações financeiras, é uma demonstração da integridade e objetividade do auditor, reforçando a importância de uma auditoria independente e baseada em evidências na promoção da transparência e confiança nas informações financeiras.

Na Figura 15, é apresentado um exemplo relatório do auditor independente com abstenção de opinião.

Figura 15 - Modelo de relatório com abstenção de opinião

**RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS CONSOLIDADAS**

Aos acionistas da
Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

Abstenção de opinião

Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações con-

solidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC e suas controladas pois, devido à relevância do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis consolidadas.

Base para abstenção de opinião

O investimento da Companhia no empreendimento controlado em conjunto Empresa XYZ está contabilizado por R\$ xxx no balanço patrimonial consolidado, o que representa mais de 90% do seu patrimônio líquido, em 31 de dezembro de 20X1. Não nos foi permitido acesso à administração e aos auditores da Empresa XYZ, incluindo a documentação de auditoria do auditor da Empresa XYZ. Consequentemente, não foi possível determinar se havia necessidade de ajustes em relação à participação proporcional da Companhia nos ativos da Empresa XYZ que ela controla em conjunto, assim como sua participação proporcional nos passivos da Empresa XYZ, pelos quais ela é responsável em conjunto, e sua participação proporcional nas receitas, despesas e nos elementos componentes das demonstrações das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa do exercício findo nessa data.

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis consolidadas

(Apresentação semelhante ao Relatório sem ressalva).

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis consolidadas

Nossa responsabilidade é a de conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis consolidadas da companhia e suas controladas de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria e emitir um relatório de auditoria. Contudo, devido ao assunto descrito na seção intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis consolidadas.

Somos independentes em relação à Companhia e suas controladas, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório)
e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Número do registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

O Quadro 5 demonstra como o julgamento do auditor sobre a natureza do assunto que dá origem à modificação e à disseminação de forma generalizada dos seus efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis afeta o tipo de opinião a ser expressa.

Quadro 5

Tipos de opinião modificada		
Natureza do assunto que gerou a modificação	Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis	
	Relevante, mas não generalizado	Relevante e generalizado
Demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

Fonte: NBC TA 705 (2016).

Síntese do Capítulo



O relatório do auditor independente, também conhecido como parecer, é um documento crucial que expressa a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis de uma empresa. Ele visa avaliar se as demonstrações estão em conformidade com as normas de auditoria e se apresentam uma imagem verdadeira e justa da situação financeira da empresa. Existem dois tipos principais de relatórios: de propósito geral, destinados a uma ampla gama de usuários, e de propósito especial, voltados para um usuário ou grupo específico, como órgãos governamentais ou contratos específicos.

A estrutura do relatório de auditoria segue um padrão definido pela NBC TA 700 (2016), que inclui título, destinatário, opinião do auditor, base para opinião, principais assuntos de auditoria, responsabilidade da administração e do auditor, ênfase em questões relevantes, outros assuntos pertinentes e assinatura do auditor, juntamente com seu nome e endereço.

Os principais aspectos considerados pelo auditor, ao emitir sua opinião, incluem a conformidade com as políticas contábeis, a consistência e adequação dessas políticas, a razoabilidade das estimativas contábeis, a relevância e confiabilidade das informações, a adequação das divulgações e a terminologia utilizada.

Existem três tipos de relatórios com opinião modificada: com ressalva, adversa e abstenção de opinião. Uma opinião com ressalva é emitida quando o auditor identifica distorções específicas que não afetam as demonstrações

como um todo, mas que são relevantes o suficiente para serem mencionadas. Uma opinião adversa é dada quando as distorções são generalizadas e significativas, comprometendo a integridade das demonstrações financeiras. Já uma abstenção de opinião ocorre quando o auditor não consegue obter evidências suficientes para formar uma opinião, devido a limitações no escopo da auditoria ou incertezas significativas.

Em todos os casos, o relatório de auditoria deve ser claro e objetivo, comunicando de forma transparente as conclusões do auditor e suas razões. Isso é essencial para garantir a confiança dos usuários das demonstrações financeiras e promover a transparência e da integridade no processo de auditoria.

Em resumo, o relatório do auditor independente desempenha um papel fundamental na avaliação da precisão e integridade das informações contábeis de uma empresa. Sua estrutura e seu conteúdo são regidos por normas e padrões específicos, e sua emissão pode variar dependendo das conclusões da auditoria. É importante que o relatório seja claro, objetivo e transparente, para fornecer aos usuários das demonstrações financeiras uma avaliação confiável da situação financeira da empresa.

Atividades de avaliação



1. Como se caracteriza e define o relatório de auditoria no contexto da auditoria financeira?
2. Quais são os componentes e a organização estrutural de um relatório de auditoria padrão?
3. Quais os principais tipos de relatórios dos auditores independentes?
4. Com base no texto apresentado, o que caracteriza os principais assuntos de auditoria divulgados no relatório de auditoria?
5. Qual a responsabilidade do auditor independente na auditoria das demonstrações contábeis?

Referências



ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 2017.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis [CPC]. (2009). CPC-25: **Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes**. Brasília. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2014.pdf

Comitê de Pronunciamentos Contábeis [CPC]. (2009). CPC-16: **Estoques**. Brasília. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2013.pdf

Comitê de Pronunciamentos Contábeis [CPC]. (2016). CPC-47: **Receita de contrato com cliente**. Brasília. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis [CPC]. (2019). CPC-00 (R2): **Estrutura conceitual para relatório financeiro**. Brasília. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf).

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 300 (R1)** – Planejamento da auditoria de demonstrações contábeis. Brasília, 2016. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA300(R1).pdf). Acesso em: 1º fev. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 700** - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. 2016. Disponível em: www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 701** – Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. Disponível em: www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA701.pdf.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 705** – Modificações na opinião do auditor independente. 2016. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA705.pdf>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 706** – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA706.pdf>.

CREPALDI, S. A. **Auditoria: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GOMES, E. D.; ARAÚJO, A. F.; BARBOZA, R. J. Auditoria: alguns aspectos a respeito de sua origem. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis**. Ano VII, n. 13, 2009.

INTITUTO RUI BARBOSA - IRB. **NBASP 100** – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. 2021. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Principios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Sector-Publico.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTITUTO RUI BARBOSA - IRB. **NBASP 200** – Princípios de auditoria financeira. 2023. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/jet-form-builder/78f1893678afbeaa90b1fa01b9cfb860/2023/11/NBASP-200_PRINCIPIOS-DE-AUDITORIA-FINANCEIRA-2.pdf. Acesso em: 31 jan. 2024.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2010, 370 p.

OLIVEIRA, L. M.; FILHO, A. D.; ALVES, P. S. L. G.; GOMES, M. B. **Curso Básico de Auditoria**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2008.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos**. 5ª. Ed. São Paulo: Atlas S.A, 2012.

REZERA, E. L. **Avaliação da eficácia dos trabalhos de Auditoria Independente no Brasil, por profissionais de empresas de capital aberto**. 2007. 207 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Cont. Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

Sobre a autora

Lorena Costa de Oliveira Araújo: professora efetiva da Universidade Estadual do Ceará (Uece), possui dez anos de experiência em docência em Universidades Privadas - Faculdade Metropolitana de Fortaleza (Fametro), Unichristus e Universidades Públicas - IFCE - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará, Universidade Federal do Ceará (UFC) e Universidade Estadual do Ceará (Uece). Possui experiência como coordenadora do Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal e Coordenadora de pesquisa no Centro Universitário Christus – Unichristus. Possui ainda experiência profissional de mais de vinte anos em auditoria, trabalhando em grandes firmas de auditoria como: Marpe, BDO, KPMG e Baker Tilly Brasil e atualmente é sócia da PL Auditores Independentes S/S. Doutora em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará, Mestre em Controladoria e Administração pela Universidade Federal do Ceará, especialização em Auditoria pela Universidade Federal do Ceará, graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará. Pesquisadora com interesse nas áreas de: contabilidade para usuários externos, auditoria, governança corporativa, controle interno e perícia. E-mail: lorenacosta.araujo@uece.br. Link Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6652367077690367>.



Fiel a sua missão de interiorizar o ensino superior no estado Ceará, a Uece, como uma instituição que participa do Sistema Universidade Aberta do Brasil, vem ampliando a oferta de cursos de graduação e pós-graduação na modalidade de educação a distância e gerando experiências e possibilidades inovadoras com uso das novas plataformas tecnológicas decorrentes da popularização da internet, do funcionamento do cinturão digital e da massificação dos computadores pessoais.

Comprometida com a formação de professores em todos os níveis e a qualificação dos servidores públicos para bem servir ao Estado, os cursos da UAB/Uece atendem aos padrões de qualidade estabelecidos pelos normativos legais do Governo Federal e se articulam com as demandas de desenvolvimento das regiões do Ceará.



UECE

