

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA EXTERNA**

EDPO FERNANDO OLIVEIRA COSTA

**PERCEPÇÃO DOS CONTADORES SOBRE ATRIBUIÇÕES E
QUALIFICAÇÕES NO EXERCÍCIO DA FUNÇÃO DE
AUDITORIA EXTERNA**

Belo Horizonte

2012

EDPO FERNANDO OLIVEIRA COSTA

PERCEPÇÃO DOS CONTADORES SOBRE ATRIBUIÇÕES E
QUALIFICAÇÕES NO EXERCÍCIO DA FUNÇÃO DE
AUDITORIA EXTERNA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de especialização em Auditoria
Externa, como requisito parcial para obtenção
do título de Especialista em Auditoria Externa.

Área de Concentração: Auditoria Externa

Orientador: Professor Fernando Antônio Lopes
Mattoso

Belo Horizonte

2012

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais Clovis e Cleuseli que muito me ensinaram, pelo exemplo e pelo amor incondicional, ao meu irmão Andrio por caminhar ao meu lado nesta jornada, pessoas especiais que não só entenderam como suportaram a nossa distância “física”.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por permitir que toda esta trajetória fosse possível.

Agradeço ao meu orientador e aos professores que muito me ensinaram.

À Claudia, pelo seu carinho e companheirismo em todos os momentos.

MENSAGEM

“O importante não é onde você começa, mas sim as decisões que toma sobre o lugar a que está determinado a alcançar”.

Anthony Robbins

RESUMO

A área contábil no cenário atual requer dos profissionais conhecimentos específicos entre as especialidades do contador, dentro de cada campo de atuação. Este trabalho tem como objetivo investigar a percepção dos contadores sobre as atribuições e qualificações da função de auditoria externa, buscando identificar o grau de conhecimento dos mesmos em relação à área. Primeiramente efetuou-se uma revisão literária acerca da veracidade do conhecimento exigido pela área de auditoria externa, desenvolveu-se em seguida uma pesquisa de natureza descritiva objetivando a aplicabilidade de um questionário aos profissionais contadores no Estado de Minas Gerais, questionário este, contendo seis questões que foram respondidas por 33 bacharéis em Contabilidade. Os resultados encontrados mostram o quanto existem profissionais, que estão em atuação e muitas vezes não possuem o devido conhecimento sobre a real importância da independência e a competência técnico-profissional no exercício da função de auditoria externa. Também observou-se que a experiência na área contábil assim como, o tempo de formação, contam muito para um resultado satisfatório da pesquisa.

Palavras-chave: Auditoria externa, Atribuições, Qualificações, Independência, Competência técnico-profissional.

LISTAS DE GRÁFICOS

1 – Percepção da qualificação mínima para atuação	43
2 – Percepção da atribuição fundamental do auditor externo.....	45
3 – Percepção sobre a qualificação de independência.....	46
4 – Percepção de qualificação sobre a competência técnico-profissional	48

LISTAS DE QUADROS

1 – Diferenças entre auditoria externa e a auditoria interna	22
2 – Procedimentos para entender o negócio e a indústria.....	31

LISTAS DE TABELAS

1 – Gênero e idade dos respondentes.....	41
2 – Especialidade contábil dos respondentes e seu tempo de atuação.....	41
3 – Atribuições e qualificações entre auditoria externa e auditoria interna.....	44
4 – Fatores que impedem a qualificação permanente e o grau de importância	49

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

SEC	<i>Security and Exchange Commission</i>
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
IBRACON	Instituto de Auditores dos Independentes do Brasil
CNAI	Cadastro Nacional de Auditores Independentes
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
NBC PA	Normas Brasileiras de Contabilidade - Profissionais do Auditor Independente
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas de Auditoria Independente
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações
ANAEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
ANAC	Agência Nacional de Aviação Civil
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1 Contextualização	12
1.2 Problema de pesquisa	14
1.2 Objetivos de pesquisa	15
1.3.1 Objetivo geral	15
1.3.2 Objetivo específico.....	15
1.4 Justificativa.....	15
1.5 Objeto de estudo	16
1.6 Estrutura da pesquisa	16
2. REVISÃO TEÓRICA	17
2.1. Auditoria independente	17
2.1.1 Evolução, conceito e objetivos da atividade.....	17
2.1.2 Qualificações	25
2.1.2.1 Independência.....	26
2.1.2.2 Competência técnico-profissional	28
2.1.3 Atribuições	29
2.1.3.1 Conhecimento do negócio	31
2.1.3.2 Planejamento do trabalho	32
2.1.3.3 Procedimento de auditoria	33
2.1.3.4 Controles internos	34
2.1.3.5 Relatório de auditores independentes	35
3. METODOLOGIA	39
4 DESCRIÇÃO DOS DADOS	41
4.1 Perfil dos respondentes	41
4.2 Percepção das atribuições e qualificações no exercício da função de auditoria externa	42
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
6 - REFERÊNCIAS	51
APÊNDICE	52

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração contábil, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos, quanto monetários.

As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidade que oferece, tais informações se expressam por diferentes meios, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, relatórios, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação.

Os dados obtidos na contabilidade devem ser em geral e antes de tudo, verazes e equitativos, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerando o fato de que os interesses destes nem sempre são coincidentes.

Para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a Contabilidade utiliza-se também de uma técnica que lhe é apropriada, chamada auditoria, que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimentos, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstradas, de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme. (FRANCO; MARRA, 2001, p. 26).

A atribuição e responsabilidade técnica do sistema contábil da entidade cabem exclusivamente ao contador devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade – CRC. Neste sentido a contabilidade requer dos profissionais conhecimentos específicos dentro de cada campo de atuação e, entre as especialidades do contador está o segmento de auditoria externa.

Segundo Crepaldi (2002, p.22),

...ao contador compete conhecer profundamente as técnicas de apresentação das demonstrações contábeis, enquanto ao auditor compete conhecer com minudência as técnicas para avaliar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da empresa.

De acordo com Almeida (2003, p. 26) “O Auditor externo não poderia ser engenheiro, arquiteto ou advogado, já que seu trabalho seria o exame das demonstrações contábeis. O profissional que entende de contabilidade é o contador, portanto, o auditor externo teria de ser um contador”.

As demonstrações contábeis das entidades têm importância muito grande para um significativo grupo de pessoas: sócios, acionistas, dirigentes, administradores, funcionários, investidores, concorrentes, parceiros, analistas de mercado, planos de saúde e agências governamentais como ANATEL, ANAEEL, ANAC e outras além de SUSEP. Portanto a adequada e fidedigna apresentação das demonstrações contábeis devem ser buscadas e preservadas por todos, para evitar informações distorcidas e incorretas para os usuários.

Assim, como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações passou-se a exigir que as demonstrações contábeis fossem examinadas e auditadas por profissional independente, de reconhecida capacidade técnica, o auditor externo ou independente.

O contador na função de auditor deve manter adequado nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado de Contabilidade, das Normas Brasileiras de Contabilidade, das Normas e Técnicas aplicáveis à Auditoria atualizando-se permanentemente através de programas de capacitação, educação continuada e especialização. Essa qualificação se faz necessária para que o profissional tenha condições de formar um relatório de auditoria com maior grau de confiabilidade e qualidade.

O risco de emitir uma opinião tecnicamente incorreta sobre uma auditoria é a preocupação fundamental dos auditores contadores no Brasil e no mundo. Para cercar-se de condições que lhes assegurem um julgamento confiável e adequado sobre o objeto de seus trabalhos, os auditores aplicam diversos procedimentos técnicos, em busca de evidências claras, precisas e suficientes.

No Brasil, nota-se um expressivo crescimento da demanda de serviços de auditoria, principalmente em função de novas empresas no mercado financeiro de capitais, bem como devido às exigências regulamentares junto às companhias que possuem movimentações nas bolsas de valores.

1.2 Problema de pesquisa

Diante do contexto realizado, se estabelece a seguinte questão de pesquisa:

Qual é a percepção dos contadores sobre as atribuições e qualificações no exercício da função de auditoria?

1.3 Objetivos de pesquisa

1.3.1. Objetivo geral

O Objetivo principal da pesquisa é analisar a percepção dos contadores sobre as atribuições e qualificações quanto à independência e a competência técnico-profissional no exercício da função de auditoria externa.

1.3.2. Objetivos específicos

Como objetivos específicos destacamos as questões a seguir:

- Levantar as dificuldades encontradas pelos auditores para qualificação permanente;
- Identificar se as diferenças de percepções mudam conforme o gênero (homem ou mulher);
- Levantar as diferentes percepções entre a especialidade do contador.
- Verificar percepção por tempo de formação do contador.

1.4 Justificativa

A função de auditor exige constante aprimoramento. A auditoria cada vez mais, atrai a atenção de novos profissionais da área de contabilidade, o trabalho de auditoria deve ser

atribuído a pessoas que tenham um grau de treinamento e proficiência técnica necessário nas circunstâncias. (CREPALDI, 2004, p. 89).

Na observância das normas de auditoria, o auditor independente deve usar seu julgamento ao determinar quais os procedimentos de auditoria necessários, nas circunstâncias, para lhe propiciar base razoável para fundamentar sua opinião. Seu julgamento deve ser o julgamento esclarecido de profissional qualificado. (FRANCO E MARRA, 2001, p. 107).

Este estudo propõe demonstrar na sua essência, a percepção dos contadores sobre as atribuições e qualificações no exercício da função de auditoria, contribuindo para ampliação do conhecimento nessa área para os futuros atuantes na área.

1.5 Objeto de estudo

Objeto deste estudo é o entendimento dos contadores sobre as atribuições e qualificações do auditor.

1.6 Estrutura da pesquisa

Essa pesquisa foi estruturada em cinco capítulos. O primeiro se dedicou aos aspectos introdutórios, o segundo revisão teórica, no terceiro a metodologia, no quarto capítulo descrição dos dados e, no quinto as considerações finais.

2. REVISÃO TEÓRICA.

2.1 Auditoria Independente.

2.1.1 Evolução, conceito e objetivos da atividade.

Não existe um conhecimento preciso sobre a história e origem da auditoria, sobre qual o nome do primeiro auditor, mas acredita-se que na Inglaterra nasceram as primeiras manifestações da atividade profissional do auditor contábil, e que foi o país onde primeiro se utilizou técnicas de auditoria para atestar a veracidade dos registros contábeis.

Isto porque, foi na Inglaterra que aconteceu a Revolução Industrial, onde surgiram grandes empresas de comércio e a instituição do imposto sobre a renda e os lucros. Attie (1998, p. 27) afirma que:

O surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investigadas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente distribuídas e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas.

Segundo Crepaldi (2002, p.94) a profissão do auditor:

...data do século XVII, quando alguns profissionais se automeavam contadores públicos, executando, porém, um trabalho pouco mais aprofundado do que aquele efetuado pelos contadores comuns. No século XIX, aparece o denominado perito contador, cuja função básica era de descobrir erros e fraudes.

A partir de 1934 a profissão de auditor criou um novo estímulo, pois as companhias que possuíam movimentação nas Bolas de Valores foram obrigadas a utilizar-se dos serviços de auditoria, para proporcionar maior fidedignidade às suas demonstrações financeiras.

Com a expansão do mercado e o desenvolvimento econômico, as empresas precisavam investir no parque fabril e em tecnologia. Como os recursos obtidos com os proprietários e lucros apurados pela empresa não eram suficientes, o financiamento obtido junto a investidores passou a ser uma forma interessante de se conseguir capital para as empresas. Neste sentido, Almeida (2003, p.25) diz o seguinte:

A auditoria externa ou auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado. Para processar todas essas mudanças, (...), a empresa teve de captar esses recursos junto a terceiros, principalmente mediante empréstimos bancários a longo prazo e abrindo seu capital social para novos acionistas.

Para que as pessoas tivessem interesse em investir, precisavam conhecer a posição patrimonial e financeira das empresas, bem como a capacidade de gerar lucros. E a melhor forma dos investidores obterem esta informação era através das demonstrações contábeis das empresas. Como forma de garantir a fidedignidade das informações contábeis, os investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem objeto de exame por um profissional independente e de reconhecida capacidade técnica.

A evolução da auditoria ocorreu como consequência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos, sobretudo na Inglaterra e Holanda no final do século XIX, e nos Estados Unidos no início do século passado.

Segundo Attie (1998, p.28):

A partir da criação do *Security and Exchange Commission* (SEC), nos Estados Unidos, que a profissão de auditor assumiu maior importância e foi estimulada, uma vez que as empresas que comercializavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a se utilizarem dos serviços de auditoria para dar maior credibilidade as suas demonstrações financeiras que eram apresentadas aos investidores.

Auditoria surge, portanto, como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis das empresas, para segurança do mercado e dos investidores.

No Brasil a auditoria foi formalmente organizada em 1957, com a formação em São Paulo do Instituto de Contadores Públicos no Brasil. O reconhecimento oficial, entretanto, ocorreu apenas em 1968 por ato do Banco Central do Brasil. Foi em 1972 que ocorreu o fortalecimento da atividade de auditoria no Brasil, com a formação do Instituto de Auditores Independentes (atualmente denominado IBRACON).

Conforme descreve Lopes de Sá (1975, p.17):

Em fins de 1971 todas estas associações se uniram e formaram o atual Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, entidade que foi reconhecida pela Resolução 317 do Conselho Federal de Contabilidade, em 1972, e pela Resolução 220, do Banco Central do Brasil, no mesmo ano.

O surgimento e o progresso da auditoria nos países capitalistas, inclusive no Brasil, devem-se aos seguintes fatores, conforme Franco e Marra (2001, p. 44):

- O crescimento de empresas cuja complexidade e ramificações tornaram impossível aos administradores controlar todos os atos de seus subordinados;
- Aparecimento, cada vez em maior número, das sociedades abertas;
- A utilização, sempre crescente, de capitais de terceiros por parte das empresas, principalmente de financiamentos de entidades particulares e empréstimos junto ao público;
- O crescimento da importância do imposto de renda, baseado no resultado do exercício, na receita pública de muitos países;
- O controle, cada vez maior, do Poder Público sobre as empresas particulares e entidades que exercem atividades relacionadas com o interesse público, e
- A exportação de capitais, ou seja, a instalação de subsidiárias de empresas multinacionais, exigindo a fiscalização e o controle das atividades dessas

subsidiárias. Igualmente, a associação de multinacionais com empresas locais, gerando o interesse das alienígenas (sic) em controlar seu investimento.

No Brasil o surgimento e crescimento do mercado de auditoria ocorreram nas últimas décadas, devido, sobretudo, aos seguintes fatores: instalação de filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras no país, principalmente dos Estados Unidos; instalação de empresas com associações internacionais de auditoria externa; necessidades de financiamentos de empresas brasileiras através de entidades internacionais; evolução do mercado de capitais; promulgação da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76) que determinou a obrigatoriedade da auditoria das demonstrações financeiras das companhias abertas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

Reconhecendo a necessidade e a importância dos profissionais da área contábil no Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM tem constituído vários regulamentos que buscam evidenciar a importância de um sistema de auditoria independente, como: a figura do auditor como elemento fundamental para a credibilidade do mercado; a exatidão e a clareza das demonstrações contábeis; e a necessidade de que o mercado disponha de auditores capacitados.

Foi emitida pela CVM, a Instrução nº. 308, de 14 de maio de 1999, que, dentre outras, dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários. Além disso, definiu os deveres e responsabilidades das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

Auditoria pode ser definida como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e demonstrações financeiras de uma entidade. A auditoria externa tem por objetivo a análise das demonstrações contábeis e a emissão do parecer do auditor independente com a sua opinião sobre a adequação e correção destas.

Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Association Accounting Review (v. 47 upud BOYNTON e KELL, 2002, p. 30), define auditoria como:

Um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a interessados.

Lopes de Sá (1975, p. 21) sobre auditoria:

Auditoria é a técnica contábil do exame sistemático dos registros patrimoniais, para verificar se se encontram dentro ou fora dos limites aziendal, apresentando conclusões e críticas, mediante pesquisas, interpretações, orientações e pareceres, com o emprego tanto, de todos os meios necessários, visando sempre a encontrar a verdade patrimonial.

Franco e Marra (1995, p.22) apresentam o seguinte conceito:

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Para Attie (1998, p.25) a auditoria é “...uma especialização contábil voltada a testar a eficiência do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Há também uma definição sobre auditoria das demonstrações contábeis nas Normas Brasileiras de Contabilidades aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC T 11.1):

A auditoria das demonstrações contábeis constitui conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, à legislação específica.

Para Crepaldi (2002, p.23) de forma bastante simples, pode-se definir a auditoria como levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações contábeis.

A auditoria externa diferencia-se da interna, dentre outros fatores, por ser realizada por profissional independente, contratada pela entidade auditada, de modo periódico, e com o intuito de opinar sobre as demonstrações financeiras.

Quadro 1 - Diferenças entre auditoria externa e a auditoria interna

Elementos	Auditoria Externa	Auditoria Interna
Sujeito	Profissional Independente	Auditor interna (funcionário da empresa)
Ação e objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório Principal	Parecer, atualmente denominado de Relatório dos auditores independentes.	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa.
Grau de independência	Mais Amplo	Menos Amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa

Fonte : Adaptado de Crepaldi (2007, p. 34)

Em suma, pode-se dizer que a auditoria externa tem o foco maior com as demonstrações contábeis, enquanto a auditoria interna se atenta em assessorar a administração.

Franco e Marra (2001, p. 94), São chamados “externos” para serem diferenciados dos auditores internos e “independentes” por manterem postura de independência em seus julgamentos, em relação às circunstâncias alheias às normas de auditoria ou à ética profissional.

O objetivo primordial do auditor externo é a emissão de sua opinião, através do relatório dos auditores independentes, sobre as demonstrações contábeis examinadas, que são compostas das seguintes peças, conforme Interpretação Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - ICPC 09:

- Balanço patrimonial – BP;
- Demonstração do resultado do exercício – DRE e Demonstração do resultado abrangente;
- Demonstração das mutações do patrimônio líquido – DMPL;
- Demonstração dos fluxos de caixa – DFC;
- Demonstração do valor agregado – DVA; e
- Notas explicativas às demonstrações contábeis

Attie (1998, p.31) afirma que:

....o objetivo do exame normal de auditoria das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas, e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios de contabilidade aplicados com uniformidade durante os períodos.

Desta forma, a auditoria externa certifica a veracidade das demonstrações contábeis preparadas pela entidade auditada, e emite um relatório de auditoria com a sua opinião sobre as mesmas. Naturalmente no decorrer do processo de auditoria, o auditor pode encontrar fraudes ou erros que deve mencionar em seu relatório, mas não é esse o seu objetivo principal.

Sobre o objeto da auditoria e do trabalho do auditor independente, Franco e Marra (1995, p. 25) dispõe o seguinte:

O objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrativo, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos

interesses patrimoniais. (...) Sobre esse objeto a auditoria exerce sua ação preventiva, saneadora e moralizadora, para confirmar a veracidade dos registros e confiabilidade dos comprovantes, com o fim de opinar sobre a adequação das situações e informações contidas nas demonstrações contábeis, na salvaguarda dos direitos dos proprietários, dos financiadores do patrimônio, do próprio fisco e, até, da sociedade em geral.

Ainda, dentro da ótica de Franco e Marra (2001, p. 35), a auditoria dá credibilidade às demonstrações contábeis, assim como às informações nela contidas.

A auditoria possui como objetivo secundário, auxiliar a administração e o processo gerencial, sobretudo através do assessoramento nos processos de planejamento, execução e controle das operações das empresas, e na prevenção e detecção de fraudes, desfalques e erros. Neste sentido o trabalho do auditor tanto auxilia o administrador, como fiscaliza a própria administração. Franco e Marra (1995, p.26) sobre esta questão:

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

Contudo, a opinião emitida do auditor independente, emitida no relatório de auditoria independente, tem como limite o próprio objetivo da auditoria das demonstrações contábeis, portanto, não representa garantia de viabilidade futura da entidade ou um atestado de eficácia da administração no gerenciamento dos negócios da empresa auditada.

O grande desafio que os auditores brasileiros devem enfrentar refere-se à atualização das normas e regulamentos, os quais estão num processo de harmonização com o padrão internacional aceito. Além disso, o momento atual tem revelado a importância da função da auditoria no país para dar maior credibilidade às informações financeiras das empresas que se habilitam a vender seus valores mobiliários no mercado financeiro. Mostra clara do papel do auditor no desenvolvimento econômico.

2.1.2 Qualificações

Várias são as condições que o auditor deve preencher para o exercício de sua profissão, destacando-se entre elas as condições culturais e técnicas, que exigem uma formação profissional em nível superior.

Crepaldi (2004, p.53) “A auditoria externa somente é exercida por contador ou bacharel em Ciências Contábeis ou seu equiparado legal, registrado no Conselho Regional de Contabilidade”.

A lei nº 6.385, de sete de dezembro de 1976, em seu Art. 26, estabelece que:

Somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar, para os efeitos desta Lei, as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

Afim, de estimular o estudo das Normas Brasileiras de Contabilidades inerentes à área de Auditoria e cadastrar todos os profissionais que atuam no mercado de auditoria independente, o CFC criou, através da Resolução CFC nº. 1019, de 18 de fevereiro de 2005, o Cadastro Nacional de Auditores independentes – CNAI, como resposta à exigência da Comissão de Valores Mobiliários e do Banco Central do Brasil, de realização de exame de qualificação para os auditores que atuam nas áreas reguladas por esses órgãos.

Todos os contadores, na função de Auditor Independente, inscrito no Castro Nacional de Auditores Independente – CNAI, aqueles com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários CVM, aqueles que exercem atividades de auditoria nas instituições financeiras, nas sociedades seguradoras e de capitalização e em entidades abertas de previdência

complementar e os demais contadores que compõem o quadro funcional técnico das empresas de auditoria, estão obrigados a comprovar a Educação Profissional Continuada.

Crepaldi (2007, p. 52), para manutenção de seu cadastro, o profissional deverá comprovar sua participação no programa de educação continuada nos termos estabelecidos em resoluções do CFC que tratam dessa matéria.

Desta forma, o programa de educação continuada tem como objetivo a manutenção, a atualização e a expansão dos conhecimentos técnicos indispensáveis à qualidade e ao pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis.

2.1.2.1 Independência

Por norma profissional o auditor externo deve ser independente na prestação de seus serviços profissionais. Desta forma, qualificando-o e inspirando confiança nos resultados de suas averiguações. É da maior importância para a profissão que o público em geral mantenha confiança na independência do auditor. Crepaldi, (2007, p. 171). No que se refere ao auditor interno, sua independência é comprometida pelo fato do mesmo estar vinculado a entidade auditada.

O auditor deve expressar sua opinião baseado nos elementos objetivos do exame realizado, não se deixando influenciar por fatores estranhos a sua ponderação e interpretação dos elementos examinados, seja por preconceitos, fatores materiais ou afetivos que pressupõem perda de sua independência. Crepaldi(2007, p. 171)

A independência do auditor é reportada em dois estados, na NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditorias e Revisão, são elas: independência de pensamento e aparência de independência.

Independência de pensamento está relacionada à expressão de uma opinião isenta de influências que comprometem o julgamento profissional, permitindo ao auditor agir com integridade, objetividade e ceticismo profissional. Por outro lado, a aparência de independência se refere a não ocorrência de fatos e circunstâncias significativas a ponto de um terceiro bem informado, tendo conhecimento de todas as informações pertinentes, concluir que houve prejuízo da objetividade, ceticismo profissional ou integridade do auditor.

A independência exige:

Independência de pensamento - postura que permite expressar uma opinião sem ser afetado por influências que comprometem o julgamento profissional, permitindo à pessoa agir com integridade, objetividade e ceticismo profissional;

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

(NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditorias e Revisão)

Ainda a NBC PA 290 define que a independência do auditor pode ser comprometida pelos seguintes fatores:

- Ameaça de interesse próprio é a ameaça de que interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do auditor;
- Ameaça de auto-revisão é a ameaça de que o auditor não avaliará apropriadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele, ou por outra pessoa da firma dele, nos quais o auditor confiará para formar um julgamento como parte da prestação do serviço atual;
- Ameaça de defesa de interesse do cliente é a ameaça de que o auditor promoverá ou defenderá a posição de seu cliente a ponto em que a sua objetividade fique comprometida;
- Ameaça de familiaridade é a ameaça de que, devido ao relacionamento longo ou próximo com o cliente, o auditor tornar-se-á solidário aos interesses dele ou aceitará seu trabalho sem muito questionamento;
- Ameaça de intimidação é a ameaça de que o auditor será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o auditor.

2.1.2.1 Competência técnico-profissional

É de responsabilidade do auditor manter-se qualificado, alinhado com a experiência e o conhecimento técnico para desenvolver sua função. Com essas qualidades, o auditor irá desempenhar suas atividades de maneira eficaz.

A Atividade de auditoria requer conhecimentos específicos voltados a técnicas, aos procedimentos de auditoria e à metodologia de trabalho para aplicação de testes amostrais e discernimento quantitativo e qualitativo que comprovem julgamento do trabalho realizado. Attie (1988, p. 56)

O auditor deve manter sua competência técnica, atualizando-se quanto ao avanço das normas, procedimentos e técnicas aplicáveis à auditoria.

O contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

(NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditoria Independente, em processo de adaptação às Normas Internacionais de Contabilidade)

O auditor independente, devido as suas atribuições e da necessidade de se ter conhecimentos técnico em várias áreas deve obedecer a uma política de capacitação permanente e contínua. As experiências obtidas na prática, entre diversas situações contribuem para o amadurecimento do julgamento profissional, possibilitando o discernimento entre situações gerais e particulares.

De acordo com Almeida (2007, p. 508). “A experiência tem demonstrado que é altamente satisfatório o retorno dos gastos investidos em treinamentos”.

Diante da complexidade das operações e do grau de exigência requerido, para execução do trabalho de auditoria, o auditor deverá avaliar sua competência para assumir a responsabilidade dos trabalhos, dessa forma, comprovando seu grau de prudência e zelo na contratação dos serviços.

Sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolver os serviços, contemplada a utilização de especialista em outras áreas, em face especialização requerida e dos objetivos do contratante, o auditor deve recusar-se a prestar. (NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditoria Independente, em processo de adaptação às Normas Internacionais de Contabilidade)

2.1.3 Atribuições

Entre outras atribuições, o auditor deve, de acordo com Crepaldi, (2001, p.64):

- Entender do negócio do cliente e o setor em que o negócio se situa;
- Obter e avaliar evidências referentes às demonstrações contábeis;
- Verificar se as demonstrações contábeis estão apresentadas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade;
- Entregar parecer de auditoria ao cliente; e
- Apresentar recomendações que agreguem valor para a companhia, a administração e o conselho administrativo.

O trabalho do auditor independente se inicia através do contato com o cliente, para levantamento de informações, dados e documentos, com o objetivo de dimensionar os trabalhos e elaborar a carta-proposta. Normalmente nesta etapa o auditor visita à empresa (cliente) e faz algumas entrevistas.

Na contratação dos serviços profissionais, o auditor deve fixar com o cliente a exata extensão do trabalho a ser executado, pois a auditoria poderá ser parcial e específica, em apenas um dos setores patrimoniais ou administrativos da empresa, ou ser geral, abrangendo todas as operações e demonstrações contábeis de determinado exercício ou período.

Quando tratamos da contratação dos serviços profissionais de auditor, este deve fixar com o cliente a exata extensão do trabalho a ser executado, pois, como sabemos, a auditoria poderá ser parcial e específica, em apenas um dos setores patrimoniais ou administrativos da empresa, ou ser geral, abrangendo todas as operações e demonstrações contábeis de determinado exercício ou período administrativo. Franco e Marra (2001, p. 261).

O trabalho deve ser desenvolvido em conformidade com as regras e procedimentos de auditoria para emissão da opinião no relatório de auditoria, atendendo as normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, que podem ser assim resumidas:

- Profissional legalmente habilitado, com experiência adquirida através de treinamento técnico necessário ao desenvolvimento da função.
- Independência do auditor em todos os seus aspectos relacionados com seu trabalho.
- Os trabalhos devem ser antecipadamente planejados e executados por contabilistas, que devem ser supervisionados por um superior tecnicamente responsável.
- Avaliação dos controles internos e dos procedimentos contábeis, para que o auditor possa determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos para formação de sua opinião.
- Relatório dos auditores independentes conclusivo quanto ao cumprimento dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, bem como às Normas e Procedimentos de Auditoria adotados no exame do auditor.

O trabalho de auditoria externa independente é executado por meio de testes de amostragens, além de provas seletivas na extensão julgada necessária pelos auditores, segundo as circunstâncias e de acordo com a complexidade e o volume das operações a serem examinadas.

2.1.3.1 Conhecimento do negócio

O auditor deve executar vários procedimentos para aderir conhecimentos do negócio e da indústria. O quadro abaixo apresenta alguns exemplos e explica a importância da aplicação desses procedimentos de auditoria.

Quadro 2 – Procedimentos para entender negócio e a indústria.

Procedimento de Auditoria	Finalidade do Procedimento
<p>Rever dados da indústria</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ler publicações do setor ▪ Ler publicações de negócio gerais ▪ Familiarizar-se com regulamentações Governamentais aplicáveis ▪ Ler contratos importantes, escrituras de lançamentos de bônus etc. 	<p>Revisão de dados da indústria fornece o contexto externo necessário à avaliação da razoabilidade das atividades da entidade. O auditor também deve conhecer os processos principais necessários para que uma entidade seja competitiva na indústria, as tendências da indústria e os aspectos principais das regulamentações que afetam o cliente.</p>
<p>Análise de informações importantes sobre o negócios</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Rever o documento de registro ▪ Ler atas de reuniões do conselho de administração e de assembleias de acionistas. ▪ Analisar demonstrações contábeis intermediárias, declarações do imposto de renda e relatórios para agências regulamentadoras. 	<p>Revisão de informações constantes de atas do conselho de administração ou de contratos importantes alertam o auditor para condições especiais que podem ser específicas à entidade.</p>
<p>Visitar as instalações operacionais do cliente</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Visitar as instalações e observar ▪ Leiaute da fábrica ▪ Processos principais ▪ Pontos problemáticos, tais como almoxarifados não fechados, materiais obsoletos ou sucata excessiva ▪ Facilidades de processamento eletrônico de dados. 	<p>Um importante subproduto da visita é conhecer pessoal que ocupa posições-chaves na organização. Também é importante observar os processos principais e desenvolver um entendimento dos processos.</p>
<p>Fazer perguntas ao Comitê de Auditoria</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Fazer reunião com o comitê de auditoria e discutir questões importantes como: ▪ Extensão da auditoria ▪ Pontos fortes e fracos dos controles internos da entidade ▪ Aplicações de processamento eletrônico de dados recentemente implantadas ▪ Alterações significativas na estrutura organizacional da entidade 	<p>Isso dá ao auditor oportunidade para discutir a extensão da auditoria com o comitê de auditoria. O comitê pode desejar o auditor focalize certos aspectos, tais como qualidade dos princípios contábeis ou transações incomuns, e pode solicitar acréscimos à auditoria até então planejada.</p>

<p>Fazer perguntas à administração</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Fazer reunião com a administração para discutir atividades importantes para o negócio da entidade, alterações em controles internos ou outras questões significativas para a auditoria. 	<p>Discussão com a administração pode revelar alterações em atividades, planos e inclinações da administração para assumir novos riscos, alterações nas operações da entidade, novas oportunidades de investimento e de que forma elas foram financiadas, ou alterações no ambiente regulatório ou da indústria.</p>
<p>Rever papéis de trabalho do ano anterior</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Rever os papéis de trabalho preparados em anos anteriores, para identificação de questões de auditoria ainda pertinentes. 	<p>A revisão de papéis de trabalho anteriores pode revelar áreas problemáticas que ocorreram em anos anteriores e que possam reaparecer na auditoria corrente. O auditor pode aprender informações semelhantes em comunicação com o auditor antecessor.</p>
<p>Determinar a existência de partes relacionadas</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Avaliar os procedimentos da entidade para identificação de partes relacionadas ▪ Rever papéis de trabalho do ano anterior ▪ Rever transações materiais de investimentos realizadas durante o ano, para determinar a existência de novas partes relacionadas. 	<p>O Auditor geralmente exigirá evidências mais competentes para transações com partes relacionadas do que com partes não relacionadas. Lista das partes relacionadas identificadas deve ser distribuídas a todos os membros da equipe de auditoria.</p>

Fonte: Adaptado de Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 255).

O conhecimento do negócio da indústria é de fundamental importância tanto para a aceitação do cliente quanto para o planejamento, execução e conclusão da auditoria, desta forma, assegurando a qualidade dos serviços prestados.

2.1.3.2 – Planejamento do Trabalho

O início de qualquer trabalho de auditoria deve ser planejado, tendo em vista seu objetivo. Os exames e verificações serão orientados conforme o alcance visado pela auditoria.

Uma fase vital de qualquer contrato de auditoria é o planejamento da auditoria. Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 255).

Para elaboração do planejamento do trabalho é importante um adequado nível de conhecimento do ramo de atividade, negócios e práticas operacionais da entidade a ser auditada.

Conforme Almeida (2003, p.154), “planejar significa estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e ao menor custo possível.”

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 201),:

Ao planejar a auditoria, o auditor deve tomar quatro decisões importantes sobre sua extensão e condução, a saber:

- A natureza dos testes a serem realizados
- A época de realização dos testes
- A extensão dos testes a serem realizados
- A montagem da equipe que realizará os testes.

O adequado planejamento pressupõe a formulação do programa de auditoria, que consiste no plano de trabalho para exame de área específica. O programa de auditoria prevê os procedimentos que deverão ser aplicados para que se possa alcançar o resultado desejado.

Sá (2002, p.133), por sua vez, defende que “os trabalhos feitos sem planejamentos tendem a ser improdutivos e sua forma de condução é empírica, sem método tecnológico”.

2.1.3.3 Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos de auditoria, descritos no programa de auditoria, são os métodos ou técnicas que o auditor utiliza para coletar e avaliar o material de evidência suficiente e competente. Ao planejar e programar a auditoria, o auditor considera como pode ser utilizado cada um deles, ressaltando que poderá ser usada a quantidade de procedimentos que o auditor achar necessário até que consiga chegar a uma conclusão aceitável.

O programa de auditoria prevê certo número de procedimentos que podem ser aplicados a determinadas situações, estabelecendo-se sua amplitude e oportunidade. Esses procedimentos se fundamentam em métodos próprios da auditoria, de forma que o auditor deve ter profundo conhecimento desses métodos, não só para poder elaborar o programa, como, principalmente, para executar o trabalho. Franco e Marra (2001, p. 298).

Os métodos utilizados na auditoria compreendem nos seguintes procedimentos:

- Confirmação externa (circularização);
- Inspeção física;
- Contagem dos itens físicos;
- Exame dos documentos originais;
- Revisão profunda dos critérios de avaliação e exame de sua conformidade com os princípios contábeis;
- Exame dos registros auxiliares e fiscais;
- Conferência de somas e cálculos;
- Estudo dos métodos operacionais;
- Inquérito;
- Correlação das informações obtidas;
- Avaliação dos controles internos.

O auditor deve definir a profundidade do trabalho, que julga quais os procedimentos necessários para que possa tirar conclusões e emitir sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

2.1.3.4 Controles Internos

O auditor independente para emitir opinião através do parecer de auditoria, sobre a fidedignidade das demonstrações financeiras das entidades, efetua análises dos controles

internos dessas, a fim de extrair informações que possibilitem determinar a natureza, extensão, profundidade e aplicação oportuna dos procedimentos de auditoria em seus exames. Para Almeida (2003, p. 63) 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.”

Para avaliação dos controles internos o auditor deve levantar o sistema de controle interno, verificar se este sistema está sendo seguido na prática, avaliar a possibilidade de identificação imediata no sistema de erros e irregularidades, e determinar o tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

Franco e Marra (2001, p. 267) vinculam o conceito de controles internos com a vigilância e fiscalização da administração:

Por controles internos entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

Os controles internos têm grande importância para o trabalho do auditor independente, pois quanto mais eficientes forem os controles internos implantados na entidade auditada, mais segurança terá o auditor em relação aos exames que irá proceder.

2.1.3.5 Relatório do Auditor Independente

O documento ao qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicada, é chamado de Relatório do Auditor Independente. Embora, a literatura consultada para esta pesquisa, denomina que o relatório final dos trabalhos do auditor como parecer de auditoria, em linha ao processo de convergência das

Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, o IBRACON emitiu, com a aprovação do CFC através da Resolução nº 1231/09 de novembro de 2009, a NBC TA 700, que trata da Formação da Opinião do Auditor Independente sobre as demonstrações contábeis, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2010, que trouxe em seu texto não apenas a mudança do nome – de Parecer do(s) Auditor(es) Independente(s) para Relatório do(s) Auditor(es) Independente(s), mas no seu conteúdo e nos seus conceitos.

Para Hilário e Marra, (2001 p. 527,) o parecer de auditoria (relatório do auditor independente) é o coroamento do trabalho de auditoria, pois é por meio dele que o auditor informa, às pessoas a quem se dirige o seguinte:

- O trabalho que realizou;
- O alcance abrangido pelo trabalho;
- A forma como realizou;
- Os fatos relevantes observados, que ele julga devam ser divulgados; e
- As conclusões a que chegou, as quais culminarão com a sua opinião, sobre as demonstrações contábeis, ou outras peças examinadas.

Para formar opinião, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro. (NBC TA 700)

Ainda, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 700, que dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, esclarece que:

Os objetivos do auditor são:

Formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida; e

Expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito que também descreve a base para a referida opinião.

Sobre o trabalho de auditoria das demonstrações contábeis o auditor poderá emitir uma opinião não modificada ou uma opinião modificada. Os tipos de opinião modificada são:

- Opinião com ressalva;
- Opinião adversa; e
- Abstenção de opinião.

A opinião não modificada a NBC TA 700 esclarece que:

O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A opinião modificada, ainda de acordo com a NBC TA 705, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva quando:

- Ele, 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
- Ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorção não detectados, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, ser relevantes, mas não generalizadas.

O auditor deve emitir a opinião adversa quando possuir informações suficientes para formar a opinião de que as demonstrações financeiras não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. A NBC TA 705 estabelece que:

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.

O auditor deve abster-se de emitir uma opinião, segundo a NBC TA 705:

O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas.

O auditor ainda deve abster-se de expressar uma opinião quando, em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, o auditor conclui que, independentemente de ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre cada uma das incertezas, não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre as demonstrações contábeis.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa tem natureza descritiva, a qual de acordo com GIL p. 44, 2006, “as pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto aos procedimentos, o estudo caracteriza-se como um levantamento. Segundo Beuren (2006) no que diz respeito à contabilidade, “o estudo de levantamento é utilizado, geralmente, quando a população é numerosa e, por conseguinte, há impossibilidade de estudar detalhadamente cada objeto ou fenômeno em específico”. Ressalta-se que, nem por isso, esse tipo de pesquisa deixa de ser relevante; ao contrário, muitas vezes ele é de fundamental importância para a proposição de mudanças ou até sabe se a direção das decisões está correta.

Para Martins e Theóphilo (2007), “levantamentos são próprios para os casos em que o pesquisador deseja conhecer as características de pessoas ou grupos”. Neste caso, busca-se conhecer a percepção dos contadores em relação às atribuições e qualificações no exercício de auditoria contábil. O instrumento de pesquisa utilizado para o levantamento será um questionário.

Considerando a população de contadores extensa, não há possibilidade de levantar informações de todos os seus membros, desta forma será utilizado procedimento de amostragem por acessibilidade ou conveniência.

Geralmente, a amostragem por acessibilidade ou conveniência é utilizada em pesquisas de caráter exploratório ou qualitativo, em que há cobrança menor no nível de precisão de dados, Beuren (2006). Desta forma, objetivou-se convidar cerca de 100 bacharéis em contabilidade. Os entrevistados pertencem ao círculo de contatos do pesquisador no Estado de Minas Gerais. Foi enviado *e-mail*, a estes, convidando-os a participarem da pesquisa, com o questionário questões, em anexo, contendo 6 questões. Deste procedimento, obteve-se retorno de 33

questionários respondidos, portanto, diante deste fato registra-se uma limitação da pesquisa, a qual não pode ter seus resultados extrapolados para a população de contadores. Os dados foram coletados entre os dias 25 e 29 de julho de 2012.

4. DESCRIÇÃO DOS DADOS

4.1 Perfil dos Respondentes

O perfil dos respondentes constitui-se de aspectos que podem influenciar nas suas respostas, principalmente no que se refere a sua especialidade no ramo da contabilidade. O perfil do respondente é evidenciado nas tabelas 1 e 2. A idade dos respondentes distribuídos entre o gênero, homem e mulher são demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1 – Gênero e idades dos respondentes

Gênero	Idade dos respondentes						Total	%
	de 20 a 25	de 26 a 30	de 31 a 35	de 36 a 40	de 41 a 45	mais de 46		
Mulher	2	-	3	3	-	-	8	24,2
Homem	3	4	3	3	2	10	25	75,8
Total	5	4	6	6	2	10	33	100
%	15,2	12,1	18,2	18,2	6,1	30,3	100	

Fonte: Elaborada pelo autor.

Observa-se que 30,3% dos respondentes possuem mais de 46 anos de idade. Destaca-se a idade dos respondentes, tendo o mais novo 23 anos e o mais idoso, 68 anos.

Tabela 2 – Especialidade contábil dos respondentes e seu tempo de atuação.

Especialidade	Tempo de atuação						Total	%
	de 1 a 5	de 6 a 10	de 11 a 15	de 16 a 20	de 21 a 25	mais de 26		
Gerencial	2	3	1	2	1	-	9	27,3
Auditor	1	2	1	1	2	-	7	21,2
Perito	-	-	-	-	1	-	1	3,0
Geral	1	1	-	1	1	4	8	24,2
Outras	4	1	2	-	1	-	8	24,2
Total	8	7	4	4	6	4	33	100
%	24,2	21,2	12,1	12,1	18,2	12,1	100	

Fonte: Elaborada pelo autor.

Percebe-se que a maior parte dos respondentes, no total de 24,2%, possui de 1 a 5 anos de atuação na área contábil, o que apresenta menor experiência na área. Os demais estão distribuídos da seguinte forma: de 6 a 10 (21,2%); 11 a 15 anos (12,1%); 16 a 20 anos (12,1%); 21 a 25 anos (18,2%); e, mais de 26 anos (12,1%). Quanto à especialidade dos respondentes dentro da área contábil, uma parcela representada por 27,3% atua na área gerencial, já 21,2% dos respondentes atuam como auditores, indicando, assim, um entendimento mais sólido quanto às atribuições e qualificação da profissão. Observa-se, também, que 3% dos respondentes atuam como perito; já 24,2% dos respondentes atuam na contabilidade em geral; e, por fim, também 24,2% dos respondentes atuam em outras áreas não especificadas.

4.2 Percepção das atribuições e qualificações no exercício da função de auditoria

Cada uma das questões propostas procurou identificar o entendimento dos entrevistados acerca das atribuições e qualificações no exercício da função de auditoria externa. Neste sentido a primeira questão apresentou o seguinte enunciado:

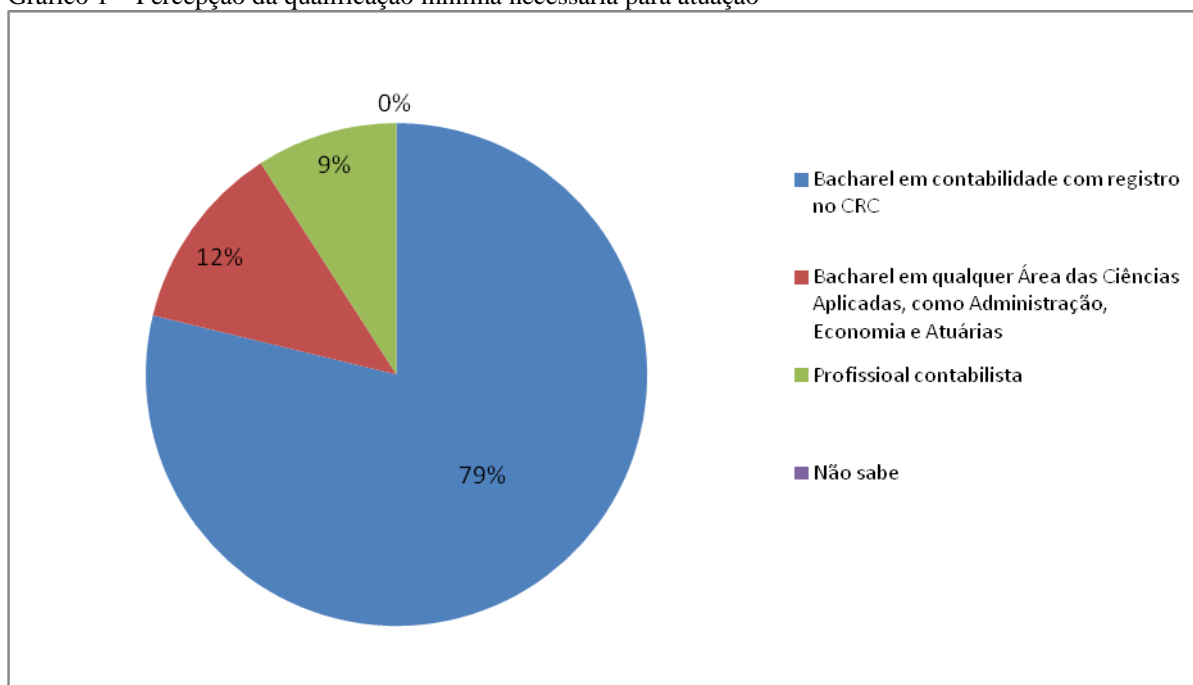
Questão 1 - Para o exercício da profissão do auditor independente é necessário ser:

- a) Bacharel em Contabilidade com registro no Conselho Regional de Contabilidade – CRC.
- b) Bacharel em qualquer Área das Ciências Aplicadas, como Administração, Economia e Atuárias.
- c) Profissional Contabilista.
- d) Não sabe.

A proposta foi extrair da amostra o entendimento, sobre o requisito mínimo e em face de qualificação do profissional, na função de auditoria externa. Dos 33 entrevistados 26 responderam que compete ao profissional que seja Bacharel em Contabilidade devidamente registro no CRC, em termos percentuais, 79% da amostra, enquanto 4 dos entrevistados acredita, para função de auditoria externa, Bacharel em qualquer Área das Ciências Aplicadas,

como Administração, Economia e Atuárias. Outros 3 entrevistados optaram pela resposta que versa ser Profissional Contabilista para o exercício da função de auditoria externa. Na relação de percepção entre os gêneros homem e mulher em percentuais de 84% e 87,5%, respectivamente, ou seja, a maioria optou pela resposta em que acredita ser necessário o título de Bacharel em Contabilidade devidamente registrado no CRC, para exercício da função de auditoria. Observa-se também que a relação de respostas dos entrevistados não houve grande variação da resposta já encontrada, quanto ao tempo de formação do contador e a sua especialidade. O gráfico 1 demonstra o entendimento dos profissionais sobre o requisito necessário de qualificação para atuação:

Gráfico 1 – Percepção da qualificação mínima necessária para atuação



Fonte: Elaborado pelo autor

Na segunda questão procurou-se avaliar o conhecimento dos entrevistados em relação às atribuições e qualificações do contador na função, tanto da auditoria externa, quanto da auditoria interna; para isso, foram propostas alternativas, com possibilidades de marcação E para auditoria externa e I para auditoria interna, conforme segue o enunciado:

Questão 2: Analise os itens abaixo, e relacione (E) para auditoria externa e (I) para auditoria interna.

- () É empregado da empresa auditada.
- () Profissional independente.
- () Avaliação da eficácia e eficiência da gestão.
- () Opinar sobre as demonstrações financeiras.
- () Os usuários do trabalho são a entidade e o público em geral.

O resultado apontou que a principal atribuição ao auditor externo, escolhida pelos entrevistados, com 94% descreve o seguinte: “Opinar sobre as demonstrações financeiras”. A segunda atribuição ao auditor externo mais destacado com 91% descreve o seguinte: “Profissional independente”, em terceiro e último lugar com 82% descreve: “Os usuários do trabalho são as entidades auditadas e o público em geral. Verificou-se que as atribuições ao auditor interno encontram-se em menor instância, sendo apenas: “É empregado da empresa”, e “Avaliação da eficácia e eficiência da gestão”, indo de encontro, ao objetivo da pesquisa. Mediante apurações feitas sobre os resultados colhidos, conclui-se que o fator especialidade da área de formação obteve um grande peso nas respostas assertivas. Sendo dos respondentes (94%) auditores, (85%) atuam na contabilidade geral, (84%) contadores gerenciadores, (60%) peritos contadores e (88%) outras especialidades não especificadas.

Tabela – 3 Atribuições e qualificações entre auditoria interna e externa.

Item	Qualificações/Atribuições	Resposta esperada	Percentual de acertos
1	É empregado da empresa	I	88%
2	Profissional independente	E	91%
3	Avaliação da eficácia e eficiência da gestão	I	82%
4	Opinar sobre as demonstrações financeiras	E	94%
5	Os usuários do trabalho são a entidade auditada e o público em geral	E	82%

Fonte: Elaborado pelo autor - (E) Auditoria externa (I) Auditoria interna

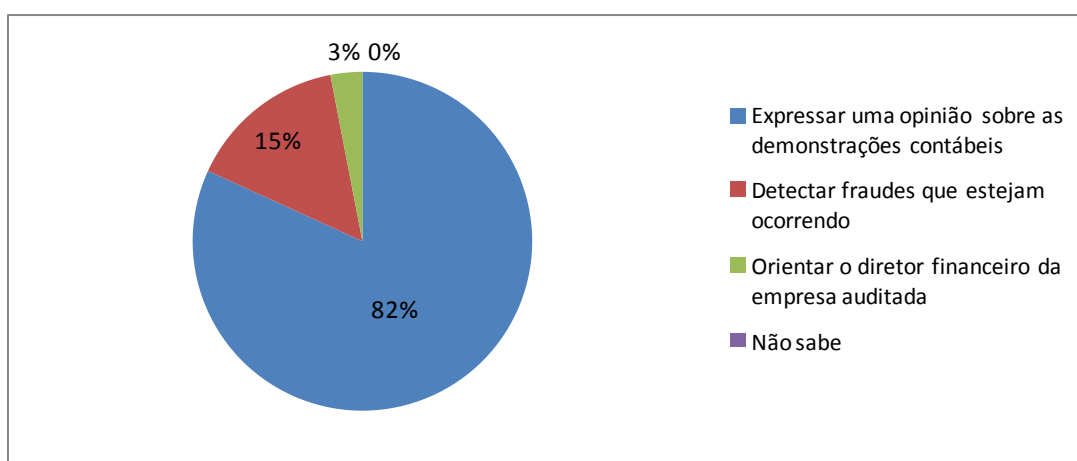
A terceira questão foi estruturada com o intuito de apontar qual a atribuição fundamental na atividade de auditoria externa, sob a ótica dos entrevistados, a qual versou:

Questão 3: Assinale uma das alternativas que você julga ser atividade fundamental do auditor independente:

- a) Expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.
- b) Detectar fraudes que estejam ocorrendo.
- c) Orientar o diretor financeiro da empresa auditada.
- d) Não sabe.

De acordo com o levantamento feito sobre qual a atividade fundamental do auditor independente, observou-se que 27 dos contadores acreditam que “expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis” é a atribuição fundamental do auditor externo em percentual representando (82%), já (15%) dos contadores julgam ser “detectar fraudes que estejam ocorrendo”, as principais atribuições ao auditor externo, e apenas (3%) dos contadores, acreditam ser o papel de “orientar o diretor financeiro da empresa auditada”, a principal atribuição. Pode-se concluir que de acordo com o objetivo da pesquisa, o percentual em acerto revela o alto nível de conhecimento do profissional entrevistado, sendo que os dados contraditórios revelam o pequeno grau de contato do profissional com a área de auditoria externa. Através de análise feita sobre os dados coletados, conclui-se que entre o percentual de (18%) dos respondentes, estão os profissionais de contabilidade gerencial e profissionais contadores que não estão em atuação na área contábil.

Gráfico 2 – Percepção da atribuição fundamental do auditor externo



Fonte: Elaborado pelo autor

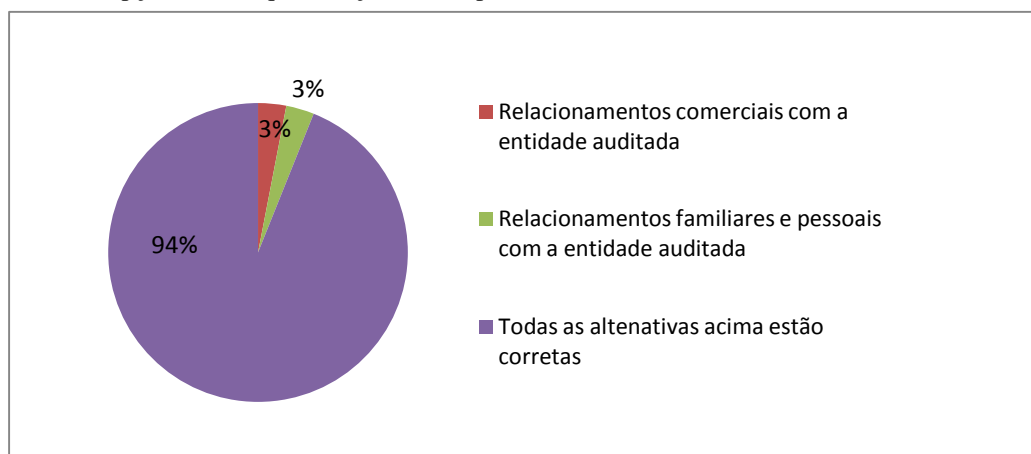
Na quarta questão o objetivo foi identificar o entendimento da independência do auditor frente à entidade auditada, sendo que tal questionamento se justifica pela importância desta qualificação na função de auditoria externa. A quarta questão teve como texto:

Questão 4: A condição de independência é fundamental para o exercício da atividade de auditoria independente; contudo, sua perda pode se dar por vários fatores, entre eles:

- a) Operação de créditos e garantias com a entidade auditada.
- b) Relacionamentos comerciais com a entidade auditada.
- c) Relacionamentos familiares e pessoais com a entidade auditada.
- d) Todas as alternativas acima estão corretas.

Quanto ao quesito “independência”, a grande maioria dos contadores (93%) julga ser fundamental para se manter no exercício do cargo, estando de acordo com a NBC PA 02 e ainda se conscientizaram de que a mesma pode ser dar por vencida, ou seja comprometida, uma vez que os contadores permitam “operações de créditos e garantias com a entidade auditada”, tenham: “relacionamentos comerciais com entidade auditada”, ou ainda, obtenham: “relacionamentos familiares e pessoais com a entidade auditada”. Dentre o percentual citado acima, observou-se que o tempo de formação é um fator fundamental para avaliar esta questão, uma vez que os contadores que discordaram, apresentam entre 4 a 8 anos de formação na área contábil.

Gráfico 3 – Percepção sobre a qualificação de independência



Fonte: Elaborado pelo autor

Na quinta questão o objetivo foi identificar o entendimento sobre a competência técnico-profissional do auditor, sendo que tal questionamento se justifica pela importância desta qualificação na função de auditoria externa. A quinta questão teve como texto:

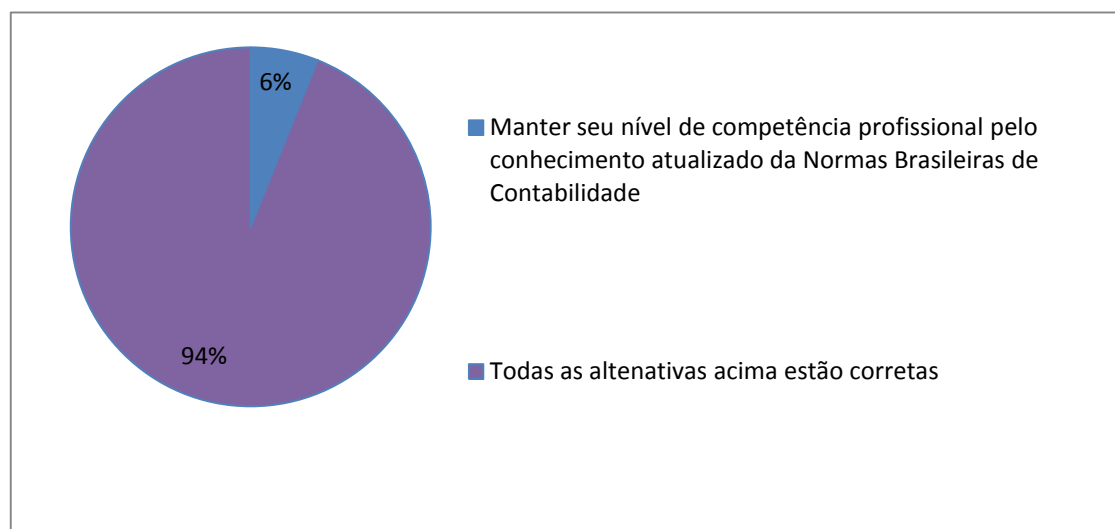
Questão 5: Entende-se que uma das qualificações do contador na função de auditoria independente é a competência técnico-profissional, sendo assim, é correto afirmar:

- a) Manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade.
- b) Manter o conhecimento atualizado das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria.
- c) Recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialistas noutras áreas, face à especialização requerida e ao objetivo do contratante.
- d) Todas as alternativas acima estão corretas.

Quanto à questão levantada sobre “qualificações” detectou-se que a “competência técnico-profissional” é de suma importância para o contador na função de auditoria externa. Sendo verdadeiras as máximas citadas acima de acordo com a NBC P1.

Quanto ao gênero homem e mulher, a totalidade foi para a resposta de letra D, onde (100%) foi respondido assertivamente pelas mulheres, e em contrapartida, 6,06% dos homens marcaram a opção A, que não deixa de estar correta, porém, deixaram de observar em outras questões fatores relevantes a qualificação do auditor externo quanto à competência técnico-profissional.

Gráfico 4 – Percepção da qualificação sobre a competência técnico-profissional



Fonte: Elaborado pelo autor

A sexta e última questão foi planejada para identificar o grau de importância dos principais fatores que dificultam o auditor a se manter qualificado, mediante a seguinte questão:

Questão 6 - Entende-se que a qualificação através de programas de capacitação, educação continuada e especializações, se faz necessária para que o auditor externo tenha condições de formar uma opinião com maior grau de confiabilidade e qualidade. Quais dos fatores, citados abaixo, você considera ser a maior dificuldade do auditor em se manter qualificado?

Relacione de acordo com o grau de importância; Sendo: I- muito importante II- importante III- pouco importante e IV- indiferente.

- () Motivação
- () Disponibilidade de tempo
- () Disponibilidade de recursos financeiros
- () Falta de divulgação pelos órgãos responsáveis

Observa-se através dos resultados apresentados que o fator “disponibilidade de tempo” (36%), tem um grande peso para a maioria dos entrevistados, como condição para a especialização e qualificação do auditor externo, em segundo lugar, o fator “disponibilidade de recursos financeiros” (24%), vindo em terceiro lugar a “motivação” (21%), e por último a “falta de divulgação pelos órgãos responsáveis” com (19%). Por outro lado, pode-se observar que na opinião dos respondentes tornam-se indiferente em grau de prioridade para especialização e

qualificação do auditor externo os seguintes aspectos: “falta de divulgação pelos órgãos responsáveis” (42%), “motivação” (30%), “disponibilidades de recursos financeiros” (21%), e por fim “disponibilidade de tempo” com (7%). Através da análise de dados da pesquisa pode-se concluir que o fator divulgação pouco interfere na evasão dos contadores em programas de capacitação e educação continuada, ficando a cargo do fator “disponibilidade de tempo” esta evasão.

Tabela 4 – Fatores que impede a qualificação permanente e o grau de importância

Fator	Grau de importância em percentual			
	Muito importante	Importante	Pouco importante	Indiferente
Motivação	21	28	21	30
Disponibilidade de tempo	36	42	16	7
Disponibilidade de recursos financeiros	24	30	24	21
Falta de divulgação pelos órgãos responsáveis	19	0	39	42
Total	100	100	100	100

Fonte: Elaborado pelo autor

5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Contribuindo para ampliação do conhecimento na área de auditoria externa para os futuros atuantes na área, este trabalho objetivou uma pesquisa sobre a linha de conhecimentos dos profissionais contadores, a respeito da percepção das atribuições e qualificações no exercício de auditoria externa. Evidenciou-se, através de um estudo detalhado que a experiência do profissional contador é um fator relevante que poderá contribuir muito para os ingressantes na área de auditoria externa, uma vez que esta pesquisa tem como foco principal a importância da independência e da competência técnico-profissional na função de auditoria externa, bem como, a necessidade de se manter qualificado frente ao programa de capacitação, educação continuada e especializações, que se faz necessário para que o mesmo tenha condições de desenvolver uma linha de trabalho com maior grau de confiabilidade e qualidade.

Efetou-se revisão literária buscando validar o conhecimento exigido pela área de auditoria externa, desenvolveu-se, ainda, pesquisa de natureza descritiva objetivando ao levantamento de dados através de questionário aplicado aos profissionais contadores no Estado de Minas Gerais.

Os resultados apurados mostram que apesar de estarem na área de atuação, muitos profissionais contadores demonstram não estarem munidos de conhecimento sobre a importância das atribuições e qualificações do profissional de auditoria externa.

Outra revelação expressiva evidenciou que tanto a experiência profissional quanto o tempo de formação do profissional de contabilidade, contribuem muito para possíveis novos campos de pesquisas voltados para o êxito profissional nesta função de auditor externo. Consolidando as expectativas geradas durante a confecção deste trabalho.

Visando ampliar a base de conhecimento sobre a qualidade do serviço de auditoria externa, sugere-se a realização de estudos futuros que relacionem o programa de revisão externa de qualidade pelos pares.

6. REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo C; **Auditoria um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo, Atlas 2003.

Attie, William; **Auditoria conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo, Atlas 1988.

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

BRASIL. **Normas brasileiras de contabilidade**. Disponível em acesso <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>> Acesso em: 22 out 2011.

CREPALDI, Silvio A; **Auditoria contábil**. 3. ed. São Paulo, Atlas 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE Disponível em <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=246&codConteudo=1392>> Acesso em: 13 out 2011.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. São Paulo; Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**, 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Curso de Auditoria**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, G. A; THÓPHILO, C. R. **Metodologia de investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007

APÊNDICE A – Questionários de percepção do contador sobre as qualificações e as atribuições na função de auditoria externa

IDENTIFICAÇÃO DO ENTREVISTADO

Sexo: () Masculino () Feminino Idade:anos.

Sua especialidade como Contador: () Gerencial () Auditor () Perito () Geral () Outra

Tempo de formação:

Tempo de atuação na área:

1 - Para o exercício da profissão de auditor independente é necessário ser:

- () Bacharel em Contabilidade com registro no Conselho Regional de Contabilidade- CRC.
- () Bacharel em qualquer Área das Ciências Aplicadas, como Administração, Economia e Atuárias.
- () Profissional Contabilista.
- () Não sabe.

2- Analise os itens abaixo, e relacione (**E**) para auditoria externa e (**I**) para auditoria interna.

- () É empregado da empresa auditada.
- () Profissional independente
- () Avaliação da eficácia e eficiência da gestão.
- () Opinar sobre as demonstrações financeiras.
- () Os usuários do trabalho é a entidade auditada e o público em geral.

3 – Assinale uma das alternativas que você julga ser atividade fundamental do auditor independente:

- () Expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.
- () Detectar fraudes que estejam ocorrendo;
- () Orientar o diretor financeiro da empresa auditada;
- () Não sabe

4 - A condição de **independência** é fundamental para o exercício da atividade de auditoria independente; contudo, sua perda pode se dar por vários fatores, entre eles:

- () operações de créditos e garantias com a entidade auditada;
- () relacionamentos comerciais com a entidade auditada;
- () relacionamentos familiares e pessoais com a entidade auditada;
- () Todas as alternativas acima estão corretas.

5 - Entende-se que uma das **qualificações** do contador na função de auditor independente é a **Competência Técnico-Profissional**, sendo assim, é **correto** afirmar:

O contador, deve:

- () Manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade.
- () Manter o conhecimento atualizado das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria.
- () Recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialistas noutras áreas, face à especialização requerida e aos objetivos do contratante.
- () Todas as respostas estão corretas.

6 - Entende-se que a qualificação através de programas de capacitação, educação continuada e especializações, se faz necessária para que o auditor externo tenha condições de formar uma opinião com maior grau de confiabilidade e qualidade. Quais dos fatores, citados abaixo, você considera ser a maior dificuldade do auditor em se manter qualificado?

Relacione de acordo com o grau de importância; Sendo: I- muito importante II- importante III- pouco importante e IV- indiferente.

- () Motivação
- () Disponibilidade de tempo
- () Disponibilidade de recursos financeiros
- () Falta de divulgação pelos órgãos responsáveis