

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E  
CONTROLADORIA-CEPCON**

**CLÁUDIA ALICE DA SILVA**

**AUDITORIA INDEPENDENTE: o Planejamento  
como uma etapa crucial no seu desenvolvimento**

**BELO HORIZONTE  
2012**

Cláudia Alice da Silva

# AUDITORIA INDEPENDENTE: o Planejamento como uma etapa crucial no seu desenvolvimento

Monografia apresentada, ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria, do Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria.

Orientador: Prof. Esp. Fernando A. L. Matoso.

Belo Horizonte  
2012

Silva, Cláudia Alice.

*AUDITORIA INDEPENDENTE: o Planejamento como  
uma etapa crucial no seu desenvolvimento*

*Cláudia Alice da Silva – 2012.*

*66 f., enc.*

Orientador: Prof. Esp. Fernando A. L. Matoso.

Monografia (Especialização) – Universidade Federal de  
Minas Gerais – Belo Horizonte – MG, Curso de Auditoria  
Externa.

Referências: f. 63-66.



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
Faculdade de Ciências Econômicas - Departamento de Ciências Contábeis  
Centro de Pós-graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria - CEPCON  
Curso de Especialização em Auditoria Externa

Ata da Sessão Pública de Defesa de Trabalho Final de **CLÁUDIA ALICE DA SILVA**, no. de registro **2011673512**, aluna do Curso de Especialização em Auditoria Externa da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais. Aos trinta dias do mês de outubro do ano de dois mil e doze, às dezenove horas e trinta minutos, na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, o presidente da Banca Examinadora Prof. Fernando Antônio Lopes Matoso, abriu a sessão pública de defesa de trabalho final de Cláudia Alice da Silva, intitulado **“Auditoria Independente e o Planejamento como uma fase crucial no seu desenvolvimento”**. A Banca Examinadora, indicada pelo Colegiado do Curso em 05 de outubro de 2012 foi constituída pelos professores, *Fernando Antônio Lopes Matoso (orientador) e João Aristides de Moraes*. A defesa constou da apresentação de seminário versando sobre o assunto do trabalho, seguido de arguição da candidata pelos membros da banca. Posteriormente, a banca examinadora reuniu-se em sala fechada para o julgamento final, tendo sido considerado APROVADA com nota/conceito 7,910 o trabalho final de Cláudia Alice da Silva. O resultado foi comunicado ao público presente pelo Prof. Fernando Antônio Lopes Matoso, que, em seguida, declarou encerrada a sessão. Nada mais havendo a tratar, lavrou-se a presente Ata, que será assinada pelos membros da Banca Examinadora. Belo Horizonte, 30 de outubro de 2012. \*\*\*\*\*

Prof. Fernando Antônio Lopes Matoso  
(Especialista)

Prof. João Aristides de Moraes  
(Especialista)

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pelo dom da vida, por me sustentar quando eu já não acreditava, e me fortalecer em meio às dores e aos sofrimentos, mas, sobretudo, por ser fiel e presente em minhas vitórias. Louvado seja o Senhor.

De igual modo, agradeço a minha família, por ser o firme alicerce em meio às ruínas; acolhendo-me com compreensão, afeto e dignidade na evolução dessa carreira.

De modo especial, agradeço a minha mãe e as minhas irmãs que me incentivaram a continuar superando as adversidades desta caminhada.

Aos colegas de curso de Especialização em Auditoria Independente que fizeram a diferença nessa jornada.

Ao meu orientador, Prof. Fernando A. L. Matoso, pelo apoio e encorajamento, quem desatou os muitos nós das minhas dúvidas. Com competência, generosidade e profissionalismo, você me tornou melhor pessoa, melhor pesquisadora, me mostrando um caminho a seguir.

À UFMG, especialmente ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria, que viabilizou a estrutura necessária a essa capacitação.

E, finalmente, a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.

Muito obrigada!

## RESUMO

O crescimento das empresas, a expansão da produtividade e a sofisticação dos mercados intensificaram as exigências quanto à administração dos negócios. A auditoria independente tem despontado como uma importante ferramenta em gestão empresarial, capaz de garantir a veracidade e a segurança das informações financeiras, o cumprimento de metas, a adequada aplicação do capital, mas, sobretudo, o retorno do investimento. A criação de órgãos regulamentadores da função qualificou tanto os profissionais da área como promoveu a legalização dos serviços prestados; dentre as normas estabelecidas se destacam as que tratam do planejamento. O presente trabalho se propõe a discorrer sobre a importância do planejamento na auditoria independente, objetivando esclarecer algumas das normas acerca desse processo. Utilizou-se de uma releitura da argumentação teórica sobre planejamento na literatura existente, passando por renomados autores e profissionais da área, no intuito de identificar as principais características e procedimentos que podem auxiliar na elaboração e na execução dos trabalhos. Apresenta-se um modelo de programa que pode ser utilizado por auditores em empresas que necessitem dos préstimos trabalhistas nessa área. Destaca-se que o modelo de planejamento apresentado não limita o trabalho do auditor, uma vez que é altamente flexível e situacional, podendo ser adaptado a qualquer momento. Além disso, o estudo evidencia os pontos fortes e fracos, as oportunidades e as ameaças de uma empresa.

**Palavras Chave:** Auditoria Independente, Controle e Planejamento.

## ABSTRACT

The growth of companies, the expansion of the productivity and the sophistication of the markets had intensified the requirements concerning the businesses' administration. The External Auditorship has emerged as an important tool in business management, capable to guarantee the veracity and the security of the financial information, the fulfillment of goals, the proper application of the capital, but, overall, the return of the investment. The creation of regulatory agencies of the function has qualified as much the professionals of the area as has promoted the legalization of the given services; among which stand out the planning norms. The present work intends to discuss about the importance of the planning in the External Auditorship, objectifying to clarify some of the norms concerning this process. It was done a rereading in the literature of the theoretical argumentation on planning, looking at famous authors and professionals of the area, in intention to identify the main characteristics and procedures that can assist in the elaboration and execution of the works in the field of External Auditorship. To that, a program model that can be used by auditors in companies where need its services working is presented. It is highlighted that the planning model presented does not limit the work of the auditor, once it is highly flexible and situational, and able to be modified and adapted at any time. Moreover, this study evidences not only the strong and weak points of a company, but also their chances and threats.

**Words Key:** External Auditorship; Control and Planning.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Classificação por extensão dos trabalhos .....	19
Quadro 2 – Classificação por profundidade dos exames .....	20
Quadro 3 – Classificação por tempestividade .....	20
Quadro 4 – Classificação segundo a relação do auditor com a auditada .....	21
Quadro 5 – Singularidades entre as auditorias: interna e independente .....	22
Quadro 6 – Diferenças essenciais entre as auditorias: interna e independente .....	23
Quadro 7– Etapas de execução da auditoria independente .....	26
Quadro 8– Fatores que ampliam a independência do auditor .....	27
Quadro 9– Modelo de planejamento de auditoria I .....	53
Quadro 10– Modelo de planejamento de auditoria II .....	54
Quadro 11– Modelo de trabalho de auditoria .....	57

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

a.C. -	Antes de Cristo
BACEN –	Banco Central do Brasil
CFC –	Conselho Federal de Contabilidade
CRC –	Conselho Regional de Contabilidade
CVM –	Comissão de Valores Mobiliários
d.C.-	Depois de Cristo
DRE –	Demonstração do Resultado do Exercício
IBRACON –	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
NBC T 11 –	Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis
NBC TA–	Normas técnicas de auditoria independente
NBC TA 300 -	Planejamento da auditoria de demonstrações contábeis
SEC –	Securities and Exchange Commission - Comissão de Valores Mobiliários e Cambio
SOX –	Sarbanes-Oxley Act - Lei Sarbanes-Oxley

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
1.1. Tema .....	10
1.2. Problema .....	10
1.3. Objetivos .....	11
1.3.1. Objetivo geral .....	11
1.3.2. Objetivos específicos .....	11
1.4. Justificativa .....	11
<b>2. METODOLOGIA .....</b>	<b>13</b>
2.1. Tipo de pesquisa .....	13
2.2. Coleta de dados .....	13
<b>3. REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>14</b>
3.1. Aspectos panorâmicos da história da auditoria .....	14
3.1.1. Breve historicidade da auditoria no Brasil .....	17
3.2. Do objeto de estudo da auditoria .....	18
3.3. Classificação da auditoria .....	18
3.4. Semelhanças e diferenças entre as auditorias: interna e independente .....	21
3.5. Características da auditoria independente .....	24
3.5.1. Possibilidades de atuação na auditoria independente .....	24
3.5.2. O papel do auditor independente: atribuições e imparcialidade .....	26
3.5.3. Dos honorários do auditor independente .....	28
3.5.4. Da guarda da documentação .....	28
3.5.5. Segurança das informações auditadas .....	28
3.6. Auditoria e Contabilidade .....	29
3.6.1. Demonstrações financeiras e contábeis .....	30
3.6.2. Normas de auditoria independente para as demonstrações contábeis .....	31
3.6.3. Normas relativas ao relatório de auditoria .....	31
4. O Planejamento na auditoria independente .....	33
4.1. Conceitos de planejamento .....	33
4.2. A importância do planejamento na auditoria independente .....	34
4.3. Estratégias para programar uma auditoria.....	35
4.4. Planejamento dos trabalhos .....	36
4.4.1. Importância do planejamento para a realização da auditoria .....	36
4.4.2. Objetivos de um planejamento .....	37
4.5. Principais etapas de planejamento para uma auditoria de excelência .....	38
4.6. Conteúdo de um plano de auditoria .....	40
4.6.1. Estratégia global para o trabalho .....	40

4.6.2. Plano de auditoria.....	41
4.7. Finalidade do planejamento de uma auditoria .....	42
4.7.1. Etapas para coleta de informações da entidade auditada .....	44
4.7.1.1. Programa de auditoria .....	45
4.7.1.1.1. Auditoria de caixa e auditoria de banco.....	48
4.8. Modelos propostos .....	51
4.8.1. Modelo de planejamento de trabalho de auditoria .....	51
4.8.2. Modelo de programa de auditoria .....	57
4.9. Consequências geradas pela falta de planejamento .....	60
4.10. Relevância .....	60
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS. ....</b>	<b>61</b>
5.1. Contribuições do trabalho.....	62
5.2. Sugestões para futuras pesquisas .....	62
<b>6. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>63</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. Tema

Nos últimos tempos, a expansão da economia de mercado tem acirrado a competitividade das empresas em geral, exigindo especial atenção quanto ao processo de gestão adotado. Esse movimento vem criando desafios e estimulando as empresas a buscarem informações inovadoras que subsidiem a tomada de decisões diferenciadas, visando se adaptarem à nova realidade que se consolida em âmbito global. Isso ocorre através do gerenciamento dos processos voltados para identificar a dinâmica do mercado, com base em controles que atuem de forma preventiva, objetivando a eficácia das operações (GOMES, 1997).

Nesse contexto, entendendo a importância em se adequar a essa realidade, o presente estudo se dedica a abordar a importância do **Planejamento** nas etapas que envolvem um trabalho de auditoria independente. Para tanto, busca-se esclarecer normas e procedimentos que envolvem a emissão do relatório final do auditor, a fim de garantir imparcialidade na interpretação dos dados. Assim, apresenta-se um modelo de planejamento que contemple as necessidades do cliente, evidenciando as áreas que requerem mais atenção e intervenção por parte do auditor.

Utilizou-se de uma revisão bibliográfica para apresentar, de forma panorâmica, a história da auditoria, esclarecendo, ainda, alguns conceitos essenciais a respeito da contabilidade.

Espera-se que, posteriormente, este material sirva de suporte teórico para futuros auditores, quando da execução do seu ofício.

### 1.2. Problema

Para Lakatos e Marconi (2001, p.103), o problema da pesquisa “é uma questão que envolve intrinsecamente uma dificuldade teórica ou prática, para a qual se deve encontrar uma solução”.

Nesse sentido, este estudo objetiva apurar a seguinte questão: *como elaborar um plano de trabalho que minimize os riscos do auditor externo emitir um relatório inadequado?*

### **1.3. Objetivos**

#### **1.3.1. Objetivo geral**

O objetivo geral deste trabalho é propor a elaboração de um modelo de documento que auxilie os auditores, especialmente os iniciantes, a emitir um relatório do auditor independente final imparcial e verídico de seus trabalhos, visando alcançar melhores resultados.

#### **1.3.2. Objetivos específicos**

A partir do objetivo geral, os objetivos específicos consistem em:

- analisar, por meio de relatos de bibliografia estudada, como se dá o planejamento dos trabalhos dentro de uma auditoria;
- identificar alguns resultados positivos para execução das funções do auditor externo de qualidade empresarial;
- organizar em ordem cronológica as etapas de um planejamento de auditoria;
- sugerir um modelo de planejamento que torne o trabalho mais ágil, organizado e coeso.

### **1.4. Justificativa**

Na atual economia de mercado, “os agentes incumbidos de liderar empresas de prestação de serviços detêm responsabilidade especial em relação àqueles envolvidos com a instituição (clientes, funcionários, etc.). Eles precisam controlar e reduzir custos, arquitetar a estrutura operacional, compreendendo os mecanismos que resultam no “bom desempenho” de uma organização (ABBAS, 2001, p.16). “Bom desempenho” esse que está relacionado tanto à qualidade dos processos organizacionais (instalações físicas, tecnológicas e equipamentos adequados) como aos serviços que a apoiam (mão de obra treinada e competente).

Os serviços de contabilidade, que precisam ser acompanhados e auxiliados no alcance de metas previamente determinadas, ganharam posição de destaque entre os administradores. De igual modo, lançou-se luz sobre os trabalhos em auditoria, visando garantir o melhor e mais alto padrão de qualidade nas organizações. Daí, a necessidade de se ter um olhar técnico e altamente profissional sobre os controles e as rotinas executadas, certificando se os dados

contábeis são confiáveis e se os mesmos espelham a realidade econômica e financeira da organização (ATTIE, 1992). Tal demanda deu origem (de forma embrionária) à auditoria, cuja atividade deve ser desenvolvida a fim de seguir a gerência ativa, concedendo-lhe alternativas, como ferramenta de trabalho, de controle, assessoria e administração.

Segundo Aguiar (2002), para que isso ocorra é fundamental o uso estratégico da etapa que prepara o plano de ação da empresa, chamado, por muitos, de **Planejamento**. Segundo o autor, “planejar é pensar antes, durante e depois de agir”. Trata-se, portanto, de um processo cíclico e contínuo que envolve o raciocínio (a razão) que precede (antes) algo a executar e preside (durante e depois) uma ação. Esse raciocínio quando fundamentado em teorias e métodos, se converte em uma das ferramentas mais importantes da administração.

Notadamente, “um plano adequado a uma organização funciona como umas das principais etapas do ciclo de melhoria dos processos organizacionais, pois permite verificar os objetivos e as metas a serem alcançados pelos gestores” (COSTA, 2011, p.12). No caso específico da auditoria, “o planejamento estimula as ações de medir e comparar os dados obtidos, visando apurar se os procedimentos adotados na empresa e os eventos auditados correspondem às necessidades da organização” (idem, p.13). Em função disso, o auditor pode realizar um trabalho mais consistente, atendendo aos princípios de eficiência e eficácia; preocupando-se com o planejamento da auditoria e os seus níveis (macro e micro) em questão.

Conforme dispõem a Resolução CFC 700, de 24 de abril de 1991, que aprovou a Norma Técnica NBC T 11 (substituída pela CFC 800, de 1997), o “nível macro” do planejamento é realizado pela gerência de auditoria, que identifica o que será auditado dentro da organização. De outra parte, o “nível micro” se concentra na ação estrutural; ou seja, em como planejar uma auditoria individual. Normatização essa que evidencia a importância do planejamento macro e suas implicações, estimulando aos profissionais da área a elaborarem o escopo da auditoria, promovendo a cooperação de todos. A finalidade dessa legalização é assegurar que as competências adequadas estejam disponíveis, quando solicitadas.

Diante do exposto, parece oportuno verificar como o profissional de auditoria pode desenvolver um planejamento que contemple de forma resumida as principais informações pertinentes à entidade auditada, cooperando com os auditores quanto às responsabilidades pela emissão do relatório final a ser emitido pelo auditor independente.

## **2. METODOLOGIA**

### **2.1. Tipo de pesquisa**

Este trabalho caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica, desenvolvida a partir da literatura existente (livros, revistas, artigos científicos, etc.), bem como relatos de profissionais da área. Com isso, busca-se “garantir maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito, permitindo, ainda, a formulação hipotética e o aprimoramento de ideias” (GIL, 2002).

### **2.2. Coleta de dados**

A fundamentação teórica do estudo contou com a pesquisa em livros, apostilas, manuais e publicações na internet, visando subsidiar o levantamento da temática em questão (o planejamento em trabalhos de auditoria independente).

A revisão da literatura permitiu reunir elementos que atendessem aos objetivos do trabalho, fornecendo fundamentação teórica para a elaboração de um modelo de planejamento que auxilie o trabalho dos auditores.

### 3. REFERENCIAL TEÓRICO

Antes de adentrar na temática desse estudo, convém passar brevemente pela história da auditoria, evidenciando sua origem e derivações, a fim de esclarecer alguns conceitos essenciais referentes à temática, conforme se verifica a seguir.

#### 3.1. Aspectos panorâmicos da história da auditoria

Os relatos iniciais sobre auditoria se remetem à Idade Média, no continente europeu, quando, no primeiro século antes de Cristo, surgiram associações de profissionais que prestavam serviços à Igreja Católica, auxiliando ao clero na administração da instituição. Naquela época, o Vaticano lançou títulos imobiliários da Igreja no mercado, se tornando a primeira instituição a contrair uma dívida pública. Esse apoio (administrativo e organizacional) oferecido ao clero pode ser entendido como os trabalhos precursores da auditoria (ATTIE, 1987).

Com o tempo, em decorrência de inúmeros processos de falências de instituições captadoras de recursos, surgiu na Inglaterra, mais especificamente no século XX, a auditoria estruturada. Nela, os contadores se organizavam para desenvolver técnicas e demonstrações financeiras, visando proteger o capital dos investidores. Tal organização deu origem à primeira associação de contadores, hoje conhecida como *Institute Of Chartered Accountants in England Wales*<sup>1</sup>, que visava normatizar os serviços dos auditores. Esse instituto era formado por contadores ingleses que, mais tarde, levariam os trabalhos em auditoria para os Estados Unidos.

Embora seja vasta a literatura que trata do assunto, muitos autores divergem quanto à exatidão do surgimento da auditoria. Segundo Santi (1988, p.17), “essa história se perdeu no tempo e no espaço junto com o nome do primeiro auditor”. Todavia, o autor destaca que foi na Itália, mais precisamente em Veneza, que ocorreu o reconhecimento da escrituração mercantil, o que, para ele, sustenta a teoria de que os italianos foram os precursores da contabilidade.

Embora, a maioria dos autores postule ter sido a “Inglaterra o berço da moderna auditoria”; alguns consideram que a Revolução Industrial foi à mola propulsora da auditoria, posto que a

---

<sup>1</sup> ICAEW (UK) - Instituto de Contadores registrados na Inglaterra e País de Gales, no Reino Unido.

mesma fosse responsável pela sistematização (organização dos serviços, legalização dos trabalhos, etc.) da área. De acordo com Sá (2002, p.26),

a prática da auditoria teve seu início na área contábil principalmente a partir da Revolução Industrial no século XVIII, com o surgimento das indústrias e do capitalismo, sendo consolidada e conceituada na Inglaterra como um meio para garantir a estabilidade econômica e financeira das empresas que surgiram neste período.

Nessa perspectiva, a ampliação de atuação da área, bem como a mudança na natureza dos serviços, teve impactos expressivos no papel do auditor. Este último passou a atuar no exame do sistema e testes de evidência, objetivando a emissão de um relatório auditado (conhecido, antes, como parecer de auditoria <sup>2</sup>) que constasse as demonstrações financeiras. Em decorrência disso, veio a institucionalização de uma classe importante, em ascensão e bastante exigente, chamada de investidor capitalista <sup>3</sup>, que requeria a máxima imparcialidade nos relatórios emitidos pelas instituições, nas quais investiam o seu capital.

Mas a real necessidade da contabilidade pública (auditoria) somente se manifestou a partir da institucionalização do investidor capitalista (não participante da administração), agora uma classe importante e em crescimento, que passou exigir relatórios imparciais sobre a integridade de seu investimento e dos resultados econômicos do empreendimento (SANTI, 1988, p.18).

Algumas especificidades que influenciaram a evolução e legalização da auditoria também merecem destaque.

Em escala global, por exemplo, não se pode negligenciar a crise econômica americana de 1929, mais conhecida como o “*Crack*” da Bolsa de Nova York. Esse importante fato histórico causou grande desconfiança nos investidores (mais especificamente as bolsas de valores), que

---

<sup>2</sup> O parecer dos auditores é um 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.

<sup>3</sup> É importante não confundir os conceitos entre “sócio-capitalista” e “investidor capitalista”. O primeiro busca risco mais baixo ao investir em um modelo tradicional que traga retorno no longo prazo, e pode se envolver bastante na gestão da empresa. Por sua vez, o segundo aceita correr riscos bem mais altos em negócios não provados, desde que o potencial de retorno seja maior, em tempo curto (tipicamente entre 3 e 5 anos). O investidor raramente irá se envolver diretamente no dia a dia de gestão da empresa.

passaram a exigir das empresas que negociam suas ações no mercado de capitais a apresentação de demonstrações contábeis acompanhadas de relatório de auditores independentes. Exigência essa que se fortaleceu em 1934, com a criação da *Securities and Exchange Commission*<sup>4</sup> (SEC).

Em 2002, em resposta às fraudes e escândalos contábeis grandes corporações nos Estados Unidos (tais como Enron, Arthur Andersen, WorldCom, Xerox etc.) foi criada a *Sarbanes-Oxley Act*<sup>5</sup> (abreviada em SOX ou Sarbox). Segundo Peters (2007, p.8), essa “lei advém da necessidade da regulamentação de procedimentos que estabelecessem controles eficientes, capazes de proteger os acionistas de empresas com capital aberto das ocorrências de fraudes, delimitando, assim, as responsabilidades dos gestores das companhias (incluindo aumento da severidade nas punições)”. Com sua promulgação, esses acionistas foram obrigados a detalhar seus processos administrativos e contábeis, visto que os controles implantados buscavam garantir: a qualidade dos serviços contábeis, resultando na eficácia do processo. Em meio ao caos estabelecido, se pode dizer que o objetivo principal da SOX era desenvolver controles mais rígidos e que propiciassem ganhos; tais como melhoria nos processos, mais segurança, menores custos e até mesmo avanços em sua gestão. Notadamente, as regras da SOX não se limitavam às empresas de auditoria e administração, mas valiam, também, para todos os intervenientes do mercado de valor imobiliário, como as próprias bolsas de valores, os corretores e analistas; por isso, a lei vigora até hoje. Acrescentem-se as informações que essa lei foi regulamentada, em 2003, pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários e Cambio) e pode ser deduzida como uma Lei de Responsabilidade Fiscal Sarbanes-Oxley.

Atualmente, as muitas crises da economia mundial têm reaquecido o mercado para os auditores. Não pela onda de fusões, privatizações e escândalos financeiros, mas pela necessidade cabal de existência. Os grandes gestores entendem que esses serviços são indispensáveis para a sobrevivência de seus negócios e aumento de sua força competitiva (interna e externa).

---

<sup>4</sup> *Securities and Exchange Commission* (SEC): Comissão de Valores Imobiliários e Cambio criada nos Estados Unidos.

<sup>5</sup> Lei Sarbanes-Oxley: a criação desta lei foi uma tentativa desesperada de evitar a fuga dos investidores causada pela insegurança e perda de confiança em relação às escriturações contábeis e aos princípios de governança nas empresas.

Em síntese, a causa da evolução da auditoria foi a do desenvolvimento econômico dos países, do crescimento das empresas e expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras.

### **3.1.1. Breve historicidade da auditoria no Brasil**

A origem histórica da auditoria se dá na área contábil, cujos fatos e registros historiam do ano 2600 a.C., porém, é a partir do século XII d.C. que essa técnica recebeu o nome de auditoria, constatando-se na Inglaterra o seu maior desenvolvimento (KURCGANT, 1991).

Segundo Franco e Marra (1982), a auditoria teve seu início na Inglaterra, devido às necessidades de confirmação dos registros contábeis pelo surgimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, pois esse país apresentava poderio soberano nos mares e controlava o comércio mundial.

No caso do Brasil, especificamente, “não há registros de pesquisas sobre os primórdios da auditoria no país”, segundo Jund (2001, p.5). Entretanto, sabe-se que em 1968, por iniciativa do Banco Central do Brasil (BACEN), os trabalhos em auditoria passaram a ser reconhecidos, embora o Instituto de Contadores Públicos existisse desde 1957, na cidade de São Paulo. De acordo com o autor, o fortalecimento real dessa atividade só ocorreu na década de 1970, quando da regulamentação pelos seguintes órgãos: Banco Central do Brasil, Conselho Federal de Contabilidade e pela formação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Naquela época, já se objetivava congregar e disciplinar os profissionais da área, estabelecendo normatização para os serviços.

Portanto, é possível dizer que, no Brasil a auditoria é uma atividade relativamente nova, e, de certo modo, nesse momento, em termos técnicos, ela se encontra no estágio inicial. Em decorrência disso, as legislações específicas brasileiras vêm abordando superficialmente o assunto, sem definir de forma clara e precisa os procedimentos que os profissionais da área devem adotar por ocasião das auditorias das demonstrações financeiras e auditorias realizadas nas empresas públicas. Essa ausência de tecnicismo e direcionamento evidencia a atuação prematura da área neste país.

### **3.2. Do objeto de estudo da auditoria**

O objeto da auditoria é o assunto tratado. É a matéria envolvida, que será trabalhada e analisada pelo auditor. Quando contratado para exercer esse ofício, o auditor deve emitir um relatório sobre o assunto por ele auditado.

A auditoria, portanto, se ocupa do estudo do controle do patrimônio administrado formado:

(...) por registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações, que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como a sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A auditoria pode ser objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas ao patrimônio administrado, cuja informação mereça confiança, desde que tais informações possam ser admitidas como seguras pela evidência ou pelos incídios convenientes (FRANCO, 2000, p.29).

O objetivo geral de uma auditoria é fazer com que o auditor expresse uma opinião a respeito do objeto, identificando se estão consoantes com os princípios de contabilidade geralmente aceitos (SÁ, 2002, p.28). Para tanto, o auditor deve:

- planejar adequadamente seu trabalho;
- avaliar o sistema de controle interno;
- colher e avaliar as evidências;
- estabelecer natureza, datas e extensão dos procedimentos, etc.

A auditoria pode, ainda, utilizar informações obtidas por meio de terceiros (fora da entidade) para sustentar sua análise. Desde que esses informes sejam obtidos diretamente da fonte emissora dos dados, a fim de garantir a segurança e a credibilidade dos dados adquiridos. Quando necessário os auditores recorrem às instituições financeiras, fornecedores, posição de ações judiciais diretamente com os advogados da entidade, etc. (FRANCO, 2000).

### **3.3. Classificação da auditoria**

Como visto anteriormente, a “evolução da auditoria ocorreu paralela ao desenvolvimento econômico, gerando grandes empresas, formadas por capitais de várias pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio”, conforme expõem Franco e Marra (1992, p. 30). Trata-se, portanto, de uma área bastante diversificada, que funciona

como uma revisão das demonstrações financeiras, sistema financeiro, registros, transações e operações de uma entidade ou de um projeto. Essa revisão é efetuada por contadores, com a finalidade de assegurar a fidedignidade dos registros e proporcionar credibilidade às demonstrações financeiras e outros relatórios da administração.

Em geral, as auditorias podem ser classificadas de várias maneiras. Elas podem diferir substancialmente, dependendo de seus objetivos, das atividades para os quais são utilizadas e dos tipos de relatórios que delas resultam. Por isso, é fundamental ter bem delimitado as metas que se deseja alcançar através dos serviços auditados, de modo que a empresa não se perca em um emaranhado de informações geradas por esse serviço.

Neste estudo, será utilizada a classificação de Magalhães (2001), avaliando a auditoria mediante a **extensão dos trabalhos**, a **profundidade dos exames**, a **tempestividade** e a **relação do auditor com a empresa auditada**.

Para a análise do primeiro tipo, leva-se em conta “o trabalho exercido, bem como os objetivos traçados”. Esse tipo de auditoria pode ser subdividido (como geral; parcial e por amostragem) segundo suas peculiaridades, conforme evidencia o QUADRO 1:

**Quadro 1** – Classificação por extensão dos trabalhos

Tipo	Características
Geral	<ul style="list-style-type: none"> <li>- é a forma mais completa em extensão e abrange todas as unidades operacionais;</li> <li>- pressupõe interesse de acionistas e investidores, assessoramento aos órgãos de decisão, cumprimento de normas junto ao mercado acionário,</li> <li>- pode variar em profundidade, exigindo exame integral ou por amostragem segundo confiabilidade dos controles internos de acordo com a visão do auditor.</li> </ul>
Parcial	<ul style="list-style-type: none"> <li>- pode atender aos usuários internos e externos,</li> <li>- abrange determinadas unidades operacionais de forma específica, tais como: análise da solvência, detecção de desafios, erros ou fraudes, etc.</li> </ul>
Por amostragem	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ocorre quando a auditoria parte da análise dos controles internos, fazendo com que o auditor identifique as áreas de maior risco,</li> <li>- requer procedimento da amostragem para permitir que o auditor obtenha e avalie a evidência de auditoria sobre algumas características dos itens selecionados, para formar, ou ajudar a formar uma conclusão.</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Magalhães (2001).

O segundo tipo de auditoria “está relacionado à amplitude dos trabalhos que requerem revisão”. De acordo com Franco (1992, p.165), “a profundidade da auditoria é determinada pelo próprio auditor, levando em conta os fins a que se destina a auditoria e o grau de

confiança que merecem os controles internos”. No QUADRO 2, por exemplo, são elencadas algumas das principais características da auditoria por profundidade, considerando as formas de execução dos trabalhos:

#### Quadro 2 – Classificação por profundidade dos exames

Tipo	Características
Revisão integral	- compreende o exame minucioso dos documentos (origem, autenticidade, exatificação), dos registros (contábeis, extracontábeis, formais/informais e de controle), do sistema de controle interno (quanto à eficiência e à aderência) e das informações finais geradas pelo sistema.
Revisão analítica	- consiste no conjunto de atividades desenvolvidas por equipe multidisciplinar; - tem como objetivo aprofundar as análises no sistema, a partir de situações encontradas na auditoria operacional ou decorrente do impacto diferente do estabelecido no processo de planejamento.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

Ainda na perspectiva de Magalhães (2001), a classificação por tempestividade (ou natureza) ocorre quando por qualquer motivo, inclusive de natureza legal, a periodicidade é alterada, o fato e suas razões devem ser divulgados junto com a própria informação. Conforme QUADRO 3, esse tipo de auditoria tem por finalidade: descobrir erros e irregularidades logo após sua ocorrência, evitando sua repetição e penalidades quando os erros são de natureza fiscal.

#### Quadro 3 – Classificação por tempestividade

Tipo	Características
Permanente	- pode ser constante ou sazonal, - redução dos custos com planejamentos da auditoria, - a relação dos auditores com a auditada é menos onerosa; - reduz custo com as visitas, pois aumenta a facilidade de detecção de problemas; - redução do tempo e custo de execução.
Eventual	- não é habitual; - exige completo processo de ambientação dos auditores e de planejamento todas as vezes que vai ser feita; - apresenta grande potencial em se tornar permanente.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

Outro importante aspecto é esclarecer as diferentes formas de sua aplicabilidade, levando em conta a relação do auditor com a empresa auditada. Nesse tipo de auditoria convergem algumas interpretações errôneas da área; pois, dele advêm às auditorias interna e independente. Franco e Marra (2001) são enfáticos em afirmar que essas auditorias não têm o

mesmo significado. Nesse sentido, o QUADRO 4 denota algumas peculiaridades de cada uma. A saber:

**Quadro 4 – Classificação segundo a relação do auditor com a auditada**

Tipo	Características
Externa (ou Independente)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- apresenta de forma verdadeira a situação financeira da empresa,</li> <li>- relata minuciosamente as demonstrações financeiras;</li> <li>- é realizada por profissional ou órgão externo, sem vínculo com a entidade.</li> </ul>
Interna	<ul style="list-style-type: none"> <li>- exercida por profissionais vinculados à empresa, em caráter permanente;</li> <li>- tem como finalidade auxiliar os gestores, através da análise, verificação e avaliação externa das atividades da empresa, e da eficácia e conformidade do funcionamento das demais técnicas de controle.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

### 3.4. Semelhanças e diferenças entre as auditorias: interna e independente

A auditoria interna (como o próprio nome diz) é aquela atividade desenvolvida por um auditor ligado a empresa, que visa melhorar o gerenciamento das operações funcionais da organização. Sua função é “fornecer informações (de forma correta e o mais assertiva possível) da situação patrimonial e financeira da empresa aos proprietários e administradores” (ATTIE, 1992, p.56). Portanto, trata-se de uma modalidade ampla que pode, por meio de um plano de ação, auxiliar uma empresa a alcançar seus objetivos. Sua finalidade é agregar valor ao resultado da organização, uma vez que toda e qualquer empresa visa garantir sua continuidade.

De outra parte, a auditoria independente (também conhecida como auditoria externa), surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. Esta consiste no exame das demonstrações financeiras feitas com o propósito de expressar uma opinião sobre a propriedade com que elas apresentam a situação patrimonial e financeira da organização, sem negligenciar o resultado das operações no período do exame. Geralmente, essa forma de auditoria é exercida por contadores independentes ou equivalentes (empresas de auditoria). Sua atividade é regulamentada pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, por meio da instrução número 216, de junho de 1994.

De modo geral, embora haja similaridade conceitual dessas auditorias, não se pode confundilas. Por isso, o QUADRO 5 explicita algumas singularidades de cada modalidade:

**Quadro 5** – Singularidades entre as auditorias: interna e independente.

<b>Elementos</b>	<b>Auditoria Independente</b>	<b>Auditoria Interna</b>
Profissional	- independente	- funcionário da empresa
Ação	- exame de demonstração contábil e trabalhos especiais	- exame de controles internos
Finalidade	- opinar sobre as demonstrações contábeis	- promover melhorias dos controles internos.
Produto Final	- Relatório dos Auditores Independentes	- recomendações para eficiências administrativas
Independência	- ampla	- restrita
Responsabilidade	- empresa, público, clientes, fornecedores, governo	- empresa
Continuidade	- periódico	- contínuo

Fonte: Adaptado do site: [www.dominusauditoria.com.br](http://www.dominusauditoria.com.br)

De outra parte, em Sá (2002, p.45) se encontram algumas evidências dessa similaridade. Para o autor:

tanto a auditoria interna como a externa utilizam as mesmas técnicas na execução de seus trabalhos, já que “se voltam para a análise do controle interno como ponto de partida de seu exame e formulam sugestões de melhorias para as deficiências encontradas”. Do mesmo modo, ambas são flexíveis e de fácil articulação situacional, pois adaptam a extensão de seu trabalho às observações, andando em conformidade com a eficiência dos sistemas contábeis e de controles internos existentes.

No entanto, o autor adverte que embora parecidos, “os trabalhos executados pelos auditores internos e independentes apresentam peculiaridades, que precisam ser consideradas”.

Para melhor compreender as diferenças entre essas auditorias citadas por Sá (2002), a seguir, no QUADRO 6, será estabelecido um paralelo, o que possibilitará melhor visualização das características de cada uma, evidenciando suas nuances, e dessa forma, evitando-se negligenciar a leitura superficial e errônea de que se tratam da mesma coisa. Notadamente, as diferenças entre ambas devem estar bem delimitadas, de modo que contribua para o entendimento dos conceitos.

**Quadro 6 – Diferenças essenciais entre as auditorias interna e independente**

<b>Auditoria Interna</b>	<b>Auditoria Independente</b>
- A auditoria é realizada por um funcionário da empresa.	- A auditoria é realizada através de contratação de um profissional externo.
- O objetivo principal é atender as necessidades da administração.	- O objetivo principal é atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras.
- A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrito aos assuntos financeiros.	- A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras.
- O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa.	- O trabalho é subdividido em relação às contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado.
- O auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, porém subordinado às necessidades e desejos da alta administração.	- O auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental.
- A revisão das atividades da empresa é contínua	- O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódica, geralmente semestral ou anual.

Fonte: Adaptado de Maph Editora – Portal da Educação (2012).

No âmbito nacional, importa saber que, os trabalhos das auditorias (interna e independente) são relativamente novos. No Brasil, geralmente, as empresas são associações internacionais de auditoria independente que prestam estes serviços. Essas são contratadas por outras instituições subsidiárias estrangeiras, onde a associada no exterior audita a matriz. Tradicionalmente, as empresas brasileiras contratam auditores independentes com base na concorrência, considerando a lei da oferta e procura (o baixo preço que será calculado em função das horas gastas na execução de sua atividade).

Diante do exposto, fica claro, portanto, que a auditoria interna trabalha mais como uma coordenação dentro da empresa; enquanto a auditoria independente busca meios para comprovar as informações financeiras, podendo fazê-lo para o uso dos resultados em ambas.

Vale ressaltar ainda que, a auditoria independente não elimina a necessidade de uma auditoria interna, pois, a interna é uma auxiliadora em seu trabalho. Assim, quando empregadas em cooperação, essas modalidades aperfeiçoam os resultados dos serviços auditados, pois, minimizam os casos de duplicidade, reduzindo os custos.

### **3.5. Características da auditoria independente**

A auditoria independente é uma excelente ferramenta que dá suporte a gestão empresarial, assegurando que os controles e rotinas de trabalho sejam executadas. Utilizando procedimentos técnicos específicos, essa auditoria tem a finalidade de atestar a adequação de um ato ou fato visando imprimir-lhe características de confiabilidade.

A execução desses serviços é uma atribuição exclusiva de bacharéis em Ciências Contábeis, devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade – CRC - de sua região. Os profissionais que pretendem atuar em entidades de capital aberto ou no mercado financeiro devem se registrar na CVM, estando, ainda, submetidos ao controle do BACEN.

Conforme expõe Migliavacca (2002), essa auditoria “serve de apoio, com flexibilidade e adaptabilidade, para que clientes percebam, compreendam e ajam sobre os fatos inter-relacionados de seu meio ambiente, facilitando que ele assuma a autogestão das transformações”.

#### **3.5.1. Possibilidades de atuação na auditoria independente**

Na auditoria independente há um leque de possibilidades de atuação, por isso, o auditor deve sempre se atentar para linha de pesquisa que seguirá, visando não perder o foco. Dentre as áreas possíveis de atuação destacam-se:

- Auditoria contábil;
- Auditoria fiscal;
- Auditoria de informática;
- Auditoria de qualidade;
- Auditoria ambiental;
- Auditoria de aquisição.

De acordo com Crepaldi (2000), para que o sistema de informações contábeis possa funcionar é vital uma estrutura composta pelos seguintes requisitos de hierarquização: princípios maiores, postulados em regras gerais, chamados princípios propriamente ditos e princípios

menores que são as convenções. Nesse caso, o trabalho do auditor se dá por meio do estudo e da avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações e demonstrações financeiras resultantes. O grau de observância dos critérios estabelecidos o auxilia na emissão do relatório sobre o assunto. Geralmente, este documento é encaminhado (aos acionistas, colaboradores, investidores e/ou quaisquer) às pessoas que possam efetuar transações de desempenho de forma segura e confiável. Mas, é imprescindível certificar se os dados contidos no relatório refletem a realidade da empresa, evitando fraudes. Para tanto, sugere-se que a auditoria seja feita sob objetos específicos, tais como as contas de risco (Balanço Patrimonial e DRE).

Ainda na perspectiva de Crepaldi (2000), o princípio da fidedignidade das informações deve ser preservado nos trabalhos de auditoria. Segundo o autor, “uma forma de obter a confirmação desejada é testar a eficácia dos controles internos.” Controles (total ou parcialmente) ineficazes impactam negativamente na avaliação de risco do auditor, acarretando erros e/ou fraudes.

O controle interno evidencia um tipo de auditoria independente, constituída por um conjunto de procedimentos técnicos, que tem por objetivo a emissão do relatório sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, de acordo com a legislação pertinente. Nele deve-se avaliar a estrutura da organização, verificando a possibilidade (ou não) de sua implementação. Notadamente, quando instituídos em uma empresa, esses controles geram (ou mantêm) uma cultura de honestidade e ética, sendo bastante eficaz quanto à prevenção e detecção de fraudes, bem como minimiza possíveis erros de gestão (idem, p.120).

No que se refere ao relatório emitido sobre as demonstrações financeiras examinadas, recomenda-se que as análises sejam baseadas nas seguintes demonstrações:

- Balanço patrimonial;
- Demonstração dos resultados do exercício da auditoria;
- Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados,
- Demonstrações das mutações do patrimônio líquido;
- Demonstração dos fluxos de caixa;
- Notas explicativas;
- Demonstração do valor adicionado;
- Demonstração do resultado abrangente.

As atividades de auditoria independente ocorrem basicamente em duas etapas de execução, denominadas: Fase Preliminar e Fase Final, conforme QUADRO 7.

#### Quadro 7 – Etapas de execução da Auditoria Independente

Fase Preliminar	- representa o conhecimento sobre as operações da empresa; - a obtenção de informações e dados para a execução dos trabalhos; - identificação dos problemas.
Fase final	- representa o exame das demonstrações financeiras após o encerramento do exercício social; - emissão de sua opinião relatório do auditor independente; - o relatório do auditor independente é o produto final do auditor externo.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

### 3.5.2. O papel do auditor independente: atribuições e imparcialidade

Mercadologicamente, os serviços do auditor independente são bem aceitos, especialmente porque, comumente, acredita-se que eles conferem maior veracidade fiscal e contábil dos relatórios que os de auditoria interna.

O auditor independente é requisitado para trabalhar em parceria com o auditor interno, visando testificar a eficiência dos sistemas utilizados (CREPALDI, 2000, p.49). Contudo, pesa sobre ele a informalidade da função, uma vez que exerce suas atribuições sem vínculos empregatícios com a empresa, emitindo relatório independente sobre o assunto para o qual foi contratado. De modo geral, este profissional atua como um consultor e suas funções se voltam para os registros contábeis.

Normalmente, os trabalhos de auditoria devem ser pautados em total independência de vínculo (profissional ou pessoal) com auditada. De acordo com Franco (2000), “o grau de independência mantido em relação à entidade auditada, é uma das principais características da auditoria independente, diferindo-a da auditoria interna”.

A independência sugerida pelo autor pode ser comprometida, caso não sejam observados alguns fatores de riscos estabelecidos pelo CFC, conforme transcrição abaixo:

- relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos;

- vínculo conjugal ou de parentesco, consanguíneo em linha de reta, sem limites de grau em linha colateral de até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau, com administradores, acionistas, sócios, empregados, que tenham ingerência na sua administração ou negócio, ou seja, responsáveis por sua contabilidade;
- fixado horários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado;
- função ou cargo incompatível com atividade de auditoria independente;
- interesse financeiro, direto, imediato, ou substancial interesse financeiro indireto, compreendido a intermediação de negócios de qualquer tipo ou realização de empreendimentos conjuntos;
- participação direta ou indireta como acionista ou sócio;
- qualquer outra situação de conflito de interesse no exercício da auditoria independente, na forma que vier a ser definida pelos órgãos reguladores e fiscalizadores.

Corroborando com essa ideia, Jund (2004, p.380) adverte que “os fatores de risco apresentados pelo CFC devem ser respeitados, pois contribuem para ampliar a independência do auditor, assegurando mais imparcialidade nos relatórios” emitidos (vide QUADRO 8):

#### **Quadro 8 – Fatores que ampliam a independência do auditor**

Exigências	<ul style="list-style-type: none"> <li>- do código de ética profissional</li> <li>- da Comissão de Valor Mobiliário (CVM),</li> <li>- de outros órgãos governamentais específicos do ramo de atividade da empresa contratante</li> <li>- de outras empresas, como bancos credores, que igualmente fazem uso do relatório da auditoria independente</li> </ul>
Respeitar à fidelidade dos demonstrativos contábeis	<ul style="list-style-type: none"> <li>- o relatório da auditoria é um documento frequentemente reproduzido pelos clientes e transmitido as outras partes interessadas;</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

Outra importante característica a destacar é a responsabilidade atribuída ao auditor, uma vez que os procedimentos em auditoria devem garantir transparência. Segundo Crepaldi (2000), o auditor “deve ter o máximo de cuidado e zelo, tanto na execução dos trabalhos de auditoria como na preparação do relatório”.

Além disso, registra-se que o auditor independente (pessoa física ou jurídica) e os seus cooperadores podem ser responsabilizados quando identificada atuação em desacordo com as normas legais e regulamentares da disciplina. Isso pode ocorrer quando as informações por ele relatadas forem ineptas ou fraudulentas.

### **3.5.3. Dos honorários do auditor independente**

Estabelecer honorários para a auditoria independente de demonstrações contábeis é geralmente uma questão difícil, uma vez que os critérios utilizados oscilam entre os interesses comerciais e aqueles de natureza ética. Contudo, a Resolução CFC nº 1311/10 <sup>6</sup>, de 09 de Dezembro de 2010, discorre sobre o assunto e dispõe os aspectos a serem observados, sem negligenciar as variantes (horas estimadas, relevância, a complexidade do serviço executado, local da prestação dos serviços, etc.) que influenciam na formação dos valores. Nesse caso, o auditor deve considerar os aspectos mencionados na interpretação técnica da lei, bem como os custos necessários para o desenvolvimento de programas, metodologias e treinamentos específicos. Adicionalmente, registra-se que “os honorários deveram constar na carta proposta (ou documento equivalente), que geralmente é elaborada antes do início da execução dos trabalhos” (PEREZ, 1998). As notas ou recibos devem ser arquivados em caráter documental.

### **3.5.4. Da guarda da documentação**

O auditor independente deve guardar os documentos pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos, a partir da data de emissão do relatório. Nestes documentos devem estar inclusos, toda documentação, papéis de trabalho, relatórios relacionados com os serviços realizados, para fins de fiscalização. NBC TA 230 <sup>7</sup> trata da documentação de auditoria.

### **3.5.5. Segurança das informações auditadas**

Dentro da ética profissional contabilista um ponto de grande relevância é a manutenção do sigilo das informações após o término dos trabalhos, uma vez que “o segredo que se conhece

---

<sup>6</sup> Resolução CFC nº 1311/10, de 09 de Dezembro de 2010, que aprova a NBC - PA - 290 - Independência - Trabalhos de Auditoria e Revisão

<sup>7</sup> NBC-TA- 230: Esta norma trata da responsabilidade do auditor na elaboração da documentação de auditoria para a auditoria das demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

deve ser guardado e somente revelado ou discutido diante de quem, sem compromisso, está autorizado a tratar da matéria” (CREPALDI, 2000).

De acordo com o item 1.6.2.7, da Resolução - CFC Nº 1.100 <sup>8</sup>, de 24 de agosto de 2007, é obrigatório e relevante que todos os auditores independentes protejam as informações sigilosas obtidas, por quaisquer meios, durante o relacionamento com a entidade auditada, devendo dispensar especial atenção ao uso de redes de computador internas ou externas (*internet*). Cabe ao auditor, ainda, conservar a boa guarda da escrituração, correspondência e/ou quaisquer papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência dos atos neles consignados. Reiterando que tudo que foi exposto sobre a escrituração contábil e seus efeitos são única e exclusivamente de interesse da auditada.

### 3.6. Auditoria e Contabilidade

Como anteriormente citado, o tema deste estudo está voltado para um planejamento dentro dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis. Entendendo que a auditoria é uma ramificação das Ciências Contábeis, se torna importante uma breve explanação sobre alguns conceitos e funções da Contabilidade.

De acordo com Burin (2006, p.55), a contabilidade é a ciência que desenvolveu uma metodologia própria para controlar o patrimônio das entidades econômicas administrativas. Ela apura o resultado das atividades e presta informações aos usuários que tenham interesse na avaliação da situação patrimonial e do desempenho dessa entidade. Com isso, os objetivos são atingidos quando da elaboração dos demonstrativos contábeis.

“A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que visam à emissão de parecer <sup>9</sup> sobre a sua adequação [...]”, segundo expõe o CFC. Nesse caso,

---

<sup>8</sup> Esta Resolução entrou em vigor na data de sua publicação, revogando as disposições em contrário, em especial o item 1.6 - Sigilo da NBC P 1 - Normas Profissionais de Auditor Independente, norma aprovada pela Resolução CFC nº 821/97, publicada no Diário Oficial da União, em 21 de janeiro de 1998, Seção 1, páginas 49 e 50, bem como a regulamentação do mesmo item de que trata a Resolução CFC nº 961/03, publicada no Diário Oficial da União, em 4 de junho de 2003, Seção 1, páginas 123 a 125.

<sup>9</sup> Onde se lê parecer, leia-se relatório de auditoria.

as demonstrações contábeis devem “estar em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e em casos especiais, em consonância com a legislação específica” (CREPALDI, 2000). Quando isso acontece, a auditoria se apresenta como uma importante ferramenta para se comprovar a veracidade dessas informações.

### 3.6.1. Demonstrações financeiras e contábeis

Segundo Burin (2006, p.85), “o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações que auxiliem a correta gestão dos negócios permitindo gerenciar os resultados operacionais”. De modo que, as informações financeiras são destinadas a apresentar a evolução patrimonial da empresa aos administradores e/ou terceiros”.

Resumidamente, os elementos que compõem essas demonstrações são descritos abaixo:

- O **Balanco Patrimonial** que evidencia a natureza dos valores que compõem o patrimônio da empresa em determinada data;
- A **Demonstração dos Resultados** que apresenta o resultado do período e os fatores determinantes desse resultado;
- A **Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados** que mostra variação de lucros e prejuízos acumulados de um período para outro;
- A **Demonstração de Mutações de Patrimônio Líquido** que mostra variações ocorridas em todas as contas do grupo, patrimônio líquido - inclusive dos lucros e prejuízos acumulados;
- O **Demonstrativo dos Fluxos de Caixa** evidencia as entradas e saídas de recursos que afetaram os grupos circulantes nos últimos períodos, determina variação do ativo circulante líquido (BURIN, 2006, p.86 - Grifo nosso);
- A **Demonstração do Resultado Abrangente** evidencia a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários (o que exclui do conceito de resultado abrangente, por exemplo, aumentos e reduções do capital social), ou seja, é o resultado do exercício acrescido de ganhos ou perdas que

eram reconhecidos direta e temporariamente na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

O “Balanço Patrimonial” e o “Demonstrativo dos Fluxos de Caixa” são elementos obrigatórios para aplicação de uma auditoria de qualidade. Acrescente-se que as demonstrações financeiras devem acompanhar as notas explicativas, visando garantir maior esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados dos exercícios.

Certamente, cada item supracitado, quando detalhado, revelaria novas e importantes informações, contudo, vamos o estudo se aterá a importância dos auditores independentes nesta área.

### **3.6.2. Normas de auditoria independente para as demonstrações contábeis**

Toda e qualquer atividade trabalhista é regida e orientada por normas indicadas por um órgão regulador. De igual modo, o trabalho da auditoria independente é pautado nos procedimentos referentes às demonstrações contábeis para regulamentar suas funções.

### **3.6.3. Normas relativas ao relatório de auditoria**

Considerando as alterações ocorridas nas Normas de auditoria independente no Brasil, um dos pontos mais polêmicos diz respeito ao relatório (antes denominado Parecer do auditor), que faz referência à opinião emitida pelo auditor independente. Tais medidas foram aprovadas pelo Ibracon, na tentativa de alinhar as normas de auditoria independente das demonstrações contábeis brasileiras com as normas internacionais <sup>10</sup>. Essas normas são estabelecidas pela NBC TA 700 que trata da responsabilidade de emissão de um relatório apropriado por parte do auditor e a NBC TA 705 que trata das modificações na opinião do auditor independente.

---

<sup>10</sup> De forma simplória essa informação pode ser encontrada no site [http:// www.nardonasi.com](http://www.nardonasi.com). Sugere-se estudo da Norma

Sobre esse relatório importa saber que: se trata de um documento mediante o qual o auditor encerrará seu trabalho, expressando sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas. Ele é a forma pela qual o auditor leva à administração o produto de seu trabalho. É através dele que a administração da empresa auditada toma conhecimento do serviço realizado, sua qualidade e a contribuição da auditoria. Dito de outro modo, o relatório é a oportunidade de o auditor mostrar suas constatações, opiniões técnicas e recomendações. Notadamente, é um documento confidencial, que deve ser adequado à posição patrimonial e financeira da auditada, consoante as NBC TA's e legislação específica. Tal documento destina-se, em geral, aos: acionistas, diretores, administradores, analistas de mercado, entidades financeiras, dentre outros. (SANTOS, 2004).

No Brasil, o CFC estabeleceu um padrão para a emissão do relatório dos auditores. De acordo com as normas, esse documento deve:

- identificar a pessoa ou entidade a qual é dirigido o relatório;
- indicar demonstrações contábeis examinadas, datas e/ou período a que correspondem;
- declarar se o exame está em consonância com as normas e procedimento de auditoria considerado necessárias às circunstâncias;
- declarar que na opinião do auditor, as demonstrações contábeis examinadas representam (ou não) adequadamente a posição específica indicada;
- declaração de que na opinião do auditor, as demonstrações contábeis atendem aos princípios da contabilidade aceitos;
- identificar a data do relatório correspondente ao dia da conclusão dos trabalhos na empresa;
- conter a assinatura do auditor e números de registros no CRC.

Segundo o Ibracon (1979, p.32), o relatório de auditoria, em relação ao exame das demonstrações financeiras, contempla as mesmas notas explicativas do relatório do auditor. O instituto reitera que “quando um auditor emite um relatório, ele assume uma responsabilidade de ordem pública”. Daí a necessidade de se manter a imparcialidade e total profissionalismo em sua redação, bem como o sigilo dos dados obtidos.

De modo geral, é possível inferir que a elaboração de relatórios está relacionada a três objetivos: 1) expor a natureza do exame; 2) sugerir mudanças dos procedimentos operacionais ou aperfeiçoamento do controle interno; 3) esclarecer os fatos ou os valores observados no

transcorrer do trabalho. Informações adicionais assumem um caráter acessório e complementar.

#### **4. O planejamento na Auditoria Independente**

“Menos tempo, menos custo e menos burocracia”, esse tem sido o entendimento do Ibracon sobre o Planejamento em auditoria. De acordo com o instituto, as novas práticas de mercado para planejamento estão renovando, consideravelmente, o uso dessa ferramenta de gestão, tão essencial para a competitividade, garantindo a sobrevivência das empresas.

Assim, entendendo a importância do processo de planejamento nos trabalhos contábeis, especialmente na execução dos serviços de auditoria independente, serão abordados a seguir alguns conceitos, objetivos, funções e recomendações acerca do assunto.

##### **4.1. Conceitos de planejamento**

“O ato de planejar é sempre processo de reflexão, de tomada de decisão sobre a ação; processo de previsão de necessidades e racionalização de emprego de meios (materiais) e recursos (humanos) disponíveis, visando à concretização de objetivos, em prazos determinados e etapas definidas, a partir dos resultados das avaliações” (PADILHA, 2001, p.30).

Nessa perspectiva, o Planejamento pode ser entendido como o processo de busca de equilíbrio entre meios e fins, entre recursos e objetivos, visando ao melhor funcionamento de empresas, instituições, setores de trabalho, organizações grupais e outras atividades humanas (BAFFI, 2002).

No campo da auditoria, o planejamento é

um processo que apresenta os caminhos a seguir, sob o crivo dos conceitos eficiência, eficácia e efetividade, visando alocar melhor os recursos (humanos, financeiros e patrimoniais) de uma organização. Por meio dele, é possível se organizar e decidir, com antecipação, o que fazer, de que maneira fazer, quando fazer e quem deve fazer, para que se cumpram os objetivos e alcance as metas

desejadas. Ele representa a etapa na qual se deve ser levantado às informações necessárias para conhecer o tipo de atividade da organização contratante, sua complexidade, seus problemas, a legislação aplicável, relatórios, parecer e outros informes a serem emitidos, para assim determinar a natureza do trabalho a ser executado [...] (CFC).

De acordo com a Resolução do CFC nº 1325/2011, mais especificamente a NB TA 300, que trata desse tema dentro de auditoria de demonstrações contábeis, planejamento é “um conjunto de procedimentos que estabelece as atividades do auditor para serem aplicadas no sistema contratante, fixa as prioridades entre os objetivos elegidos e seleciona os meios para atingir tais objetivos”.

Embora sejam muitos os conceitos referentes ao planejamento, a maioria dos autores converge para a ideia de que planejamento é sem dúvida uma das etapas mais importantes no processo de auditoria contábil, pois, proporciona uma avaliação mais adequada e criteriosa dos riscos inerentes ao negócio de cada empresa cliente, bem como estabelece o foco e a direção para as atividades restantes do processo de auditoria contábil. Compreendendo que é por deste processo que são estabelecidos: o foco e o direcionamento para as demais atividades do auditor, visto que ele é que proporciona uma avaliação mais criteriosa dos riscos inerentes ao negócio de cada cliente.

#### **4.2. A importância do planejamento na auditoria independente**

Não dá para negar que em uma auditoria, o planejamento é a primeira etapa dos trabalhos, onde serão definidas as estratégias de execução de acordo com a entidade auditada.

Na auditoria independente, esta etapa deve ser elaborada quando da contratação dos trabalhos, devendo constar a natureza, a extensão dos exames e a oportunidade para o desempenho dos mesmos. De igual modo, nela devem constar os serviços contratados que previamente foram definidos pela auditada. Serviços esses que podem ser definidos como parciais ou específicos, abrangendo tanto os departamentos administrativos como as distintas operações que contemplem as demonstrações contábeis. Nesse caso, de posse das informações necessárias adquiridas junto à entidade auditada, o auditor deve iniciar o seu planejamento, que, por sua vez, deve ser registrado por escrito.

Para Crepaldi (2000, p.76),

o mesmo [auditor] deve prever os trabalhos a serem executados; a previsão de tempo, a quantidade de profissionais envolvidos, assim como a capacitação de cada um, os problemas especiais, a documentação complementar, ética, mas principalmente, definir seu objetivo. Ao mesmo tempo, este planejamento deverá ser flexível; permitindo alterações consoantes ao andamento dos trabalhos.

Corroborando com essa ideia, Franco (2001, p.261) advoga que “o planejamento é um processo primordial na auditoria, pois precede ao início dos trabalhos”. É por meio dele que a equipe de auditores (e ou gestores) pode entender as reais necessidades e expectativas da empresa auditada, desenvolvendo, assim, uma estratégia preliminar de uma auditoria consistente; em sintonia com os riscos de negócio e de demonstrações contábeis da empresa auditada. Esse procedimento determina todo o sucesso dos trabalhos do auditor.

#### **4.3. Estratégias para programar uma auditoria**

Para se planejar uma auditoria, como qualquer outro processo operacional, é necessário ter conhecimento e organização. Nesse caso, o que muda é a complexidade e a importância dos dados (econômicos fiscais, organizacionais, dentre outros) que serão tratados dentro das entidades que buscam o trabalho de um auditor.

Outro fator importante diz respeito à utilização dos dados obtidos, visto que estes poderão alterar o curso da história de uma determinada instituição. Por esse motivo, o planejamento da auditoria deve envolver critérios como a definição de uma estratégia global para a realização do trabalho, assim como desenvolver um programa e um plano de auditoria.

Um ponto fundamental para um planejamento bem estruturado é o estabelecimento de objetivos claros, bem como a utilização dos recursos a serem empregados neste processo; pois esta será a maneira mais eficaz e eficiente para se realizar as demais atividades de auditoria, visando, identificar os riscos inerentes ao negócio e os riscos que expõem as empresas de auditoria durante todo o processo de trabalho (CREPALDI, 2000).

Outro fator importante é considerar o diagnóstico situacional, onde tem início o planejamento que envolve o conhecimento da realidade e possíveis fatores adversos nos quais a auditoria

independente atuará. A partir daí, o planejador e sua equipe deve verificar o cenário para projetar suas ações futuras. Note que, no estágio do planejamento de uma auditoria independente são definidas estratégias que viabilizarão a conclusão dos trabalhos da melhor maneira possível. Para tanto, é necessário estruturar um bom programa de auditoria.

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 seus efeitos sobre o Programa de auditoria em face das novas normas de contabilidade que passaram a ser aplicada a entidade.

Para executar seus trabalhos, o auditor independente deve seguir algumas Normas. Neste estudo o referencial normativo será a NBC TA 300, que substituiu a NBC T 11, revogada pelo CFC.

#### **4.4. Planejamento dos trabalhos**

O planejamento pressupõe que o auditor tenha um nível de conhecimento adequado sobre a dinâmica da entidade/empresa auditada. É imprescindível o domínio do ramo de atividade, negócios, práticas operacionais, fatores econômicos, legislação aplicável e o nível geral de competência de sua administração. É uma etapa de suma importância, uma vez que servirá de alicerce para fundamentar o trabalho de auditoria independente; servindo como mapa para atingir o objetivo dos trabalhos (CREPALDI, 2000).

Para os fins deste estudo, importa saber que o planejamento não é uma fase isolada da auditoria, mas um processo contínuo, com um itinerário que muitas vezes começa logo após a conclusão da auditoria anterior. Por isso, ele começa nos primeiros contatos entre o auditor e a empresa, sendo essencial considerar todos os aspectos relevantes a execução dos trabalhos. Além disso, o planejamento deve ser baseado em estimativas e previsões do que poderá acontecer, podendo se alterado ao longo do processo; isso o torna flexível a realidade de cada empresa. Os registros da documentação demonstram que muito raramente as anotações iniciais do planejamento coincidem com o relatório final do auditor.

##### **4.4.1. Importância do planejamento para a realização da auditoria**

O planejamento de uma auditoria pressupõe a execução e concretização de um trabalho, ainda que por outra pessoa, diferente da que o elaborou. Sob essa perspectiva, o planejador precisa definir padrões aceitáveis para a realização dos serviços, evitando possíveis diferenças ou maneiras de realizar o trabalho, conferindo maior eficiência e eficácia durante o processo de execução para aquele que o efetuará.

No que tange ao planejamento dos trabalhos de auditoria, alguns elementos são imprescindíveis e devem ser observados, tais como: o momento de execução de cada atividade, os locais e os auditores indispensáveis.

É aconselhável planejar o exame de auditoria de maneira completa e convém determinar, de forma experimental e detalhada, a abrangência dos diversos setores; ou seja, é fundamental definir o conjunto a ser auditado, antes que os trabalhos sejam iniciados.

Outro aspecto importante é não iniciar o trabalho efetivo antes que o planejamento seja examinado pelo responsável pela auditoria, visando evitar retrabalhos ao longo do processo.

Quando se tratar de uma auditoria inicial, o planejamento preliminar será mais extenso, haja vista que requeira conhecimento da estrutura social, as normas, os procedimentos administrativos e operacionais da auditada, exigindo a montagem de uma **pasta permanente** do cliente. A revisão do controle interno da entidade - estabelecido e efetivamente aplicado - deve ser incluída neste trabalho e, ainda, deverá acondicionar a organização do programa de auditoria.

Vale ressaltar que nas auditorias subsequentes, a pasta permanente, o controle interno e o programa de auditoria devem ser revistos e atualizados sempre que necessário. Após os procedimentos cabíveis, os trabalhos detalhados e a auditoria (se for o caso) podem ser distribuídos entre os assistentes **semi-sênior** e **júnior**, cujo desempenho deve ser cuidadosamente supervisionado e orientado pelos assistentes **sênior** e pelos supervisores, sempre que se fizer necessário.

#### **4.4.2. Objetivos de um planejamento**

Segundo o Manual de auditoria do sistema CFC/CRC's, os principais objetivos de um planejamento de auditoria são:

- identificar eventos e transações relevantes que afetem os controles internos e as demonstrações contábeis;
- propiciar o cumprimento dos serviços demandados com a entidade dentro dos prazos e compromissos previamente estabelecidos;
- assegurar que as áreas importantes da entidade e os valores relevantes contidos em suas demonstrações contábeis recebam a atenção requerida;
- identificar os problemas potenciais da entidade;
- identificar a legislação aplicável à entidade;
- estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem executados;
- definir a forma de divisão de tarefas entre os membros da equipe de trabalho, quando houver;
- facilitar supervisão dos serviços executados, especialmente quando forem realizados por uma equipe de profissionais; e
- identificar os prazos para entrega de relatórios, inclusive do auditor independente e outros informes decorrentes do cronograma estabelecido pelo CFC.

#### **4.5. Principais etapas de planejamento para uma auditoria de excelência**

A excelência de uma auditoria independente é alcançada quando seu planejamento é organizado e segue alguns passos fundamentais. Nesse sentido, o planejamento deve considerar alguns objetivos para a execução dos trabalhos, são eles:

- plano de administração de pessoal e respectivo planejamento;
- relatórios do controle interno e dos auditores independentes;
- critérios de avaliação e prazo para consecução do plano global;
- planejamento básico global, que verse sobre os objetivos específicos para trabalhos de auditoria, que sejam mensuráveis, passíveis de serem realizados e alcançados por meio dos planos e programas de trabalho, elaborados em concordância com a disponibilidade orçamentária e de pessoal.

Para muitos escritores, o planejamento é a fase mais importante do processo de auditoria e em consonância com esse posicionamento é que este estudo é elaborado; porquanto, o auditor deve documentar seu planejamento geral, preparar e programar seus trabalhos por escrito. É importante salientar que o trabalho de auditorias, seja ele interno e/ou externo, deve ser planejado consoante as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade dentro dos

prazos e demais compromissos assumidos em contrato com a entidade/ empresa auditada. Nesse caso, há elementos no Planejamento de auditoria que devem ser apreciados. A saber:

- **Cronograma:** deve evidenciar as épocas e as etapas de execução dos trabalhos e, ainda, as áreas e as unidades atingidas pela auditoria;
- **Procedimentos de auditoria:** deve documentar todos os procedimentos de auditoria programados, sua execução, aplicabilidade e extensão;
- **Relevância e Planejamento:** considerar as ocorrências de fatos relevantes capazes de afetar a entidade e sua opinião quanto às demonstrações contábeis e normas legais do CFC;
- **Riscos de auditoria:** considerar os riscos de auditoria, a fim de evitar informações errôneas nas demonstrações contábeis;
- **Pessoal designado:** deve prever orientações e a supervisão do auditor quando houver designação de equipe técnica para execução da auditoria;
- **Épocas oportunas para os trabalhos:** o auditor deve considerar o plano de trabalho aprovado pela entidade; o melhor período recomendável para a presença do mesmo para realizar as avaliações dentro da empresa; momento de solicitar informações de saldos, informações de terceiros, necessidade de cumprimento de prazos fixados pela administração do CFC ou por órgãos reguladores; possibilidade de utilizar trabalhos de auditores internos e especialistas para subsidiar os seus trabalhos e prazos para emissão de relatórios dos trabalhos;
- **Horas estimadas para execução dos trabalhos:** o auditor deve apresentar uma estimativa de horas ao auditado com previsão de cumprimento das etapas dos trabalhos a serem realizados;
- **Supervisão e revisão:** devem ser planejadas, visando abranger todo o período dos trabalhos, incluindo o planejamento e o término das funções;
- **Revisões e atualizações nos planejamentos e programas de auditoria:** essa etapa deve ser uma constante nos trabalhos de auditoria, as modificações e seus reflexos na extensão devem ser avaliados e os motivos de possíveis alterações devem ser documentados e evidenciados.

Além disso, o auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito e, quando necessário, deve detalhar os procedimentos que serão aplicados

em termos de natureza, oportunidade e extensão. Esses procedimentos devem ser delineados de forma a servir de guia e instrumento de controle para execução dos trabalhos, devendo abranger todas as áreas atingidas pela auditoria. De igual modo, é importante que o planejamento e os programas de trabalho sejam revisados e atualizados constantemente.

#### 4.6. Conteúdo de um plano de auditoria

Segundo Crepaldi (2000), o planejamento deve ser menos detalhado do que um programa de auditoria, pois deve apresentar informações necessárias e relevantes para a elaboração do programa, que será a próxima etapa dos trabalhos.

Ainda segundo o autor, um plano deve considerar os seguintes aspectos:

- **Objetivos:** primeiramente, consiste em definir de forma clara o objetivo do trabalho, incluindo a opinião a ser dada, as demonstrações e/ou outras situações que serão examinadas, bem como os demonstrativos que deverão ser elaborados. Tais informações podem ser obtidas junto à gerência de auditoria ou ao responsável pela venda dos trabalhos;
- **Problemas Especiais:** todos os problemas que podem ser encontrados em uma auditoria devem ser escritos detalhadamente;
- **Revisão de horas e esquema de trabalho:** tem por objetivo principal o controle da condução dos trabalhos e devem ser preparados com detalhes suficientes para que as variações possam ser notadas no decorrer dos trabalhos e não no final;
- **Documentação e informações complementares:** devem conter todas as instruções especiais definidas pelo cliente, para que as mesmas possam auxiliar na condução dos trabalhos de auditoria.

##### 4.6.1. Estratégia global para o trabalho

O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que defina: 1) o alcance, 2) a época, 3) a direção da auditoria, com o intuito de orientar o desenvolvimento do plano de auditoria. Para tanto, é importante:

- identificar as características do trabalho para definir o alcance;
- definir os objetivos do relatório de forma que seja possível planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas;
- considerar os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe de trabalho;
- considerar os resultados das atividades preliminares do trabalho de auditoria e, quando aplicável, avaliar a relevância do conhecimento obtido em outros trabalhos realizados;
- determinar a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários para realizar os trabalhos.

#### **4.6.2. Plano de auditoria**

O plano de auditoria, também chamado de programa de auditoria, apresenta a descrição detalhada dos passos que deverão ser seguidos durante a execução dos trabalhos e deve conter, além da natureza e a época, a extensão dos procedimentos planejados de avaliação de risco, por meio do entendimento da entidade e de seu ambiente, assim como dos procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação e outros procedimentos de auditoria necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas de auditoria.

Reitera-se que o auditor deve atualizar e alterar a estratégia global e o plano de auditoria sempre que necessário. E, ainda, que os mesmos devem ser revisados permanentemente, como forma de o auditor externo avaliar as modificações nas circunstâncias e os seus reflexos nos procedimentos de auditoria a serem aplicados. Todos os membros da equipe de auditoria independente devem estar envolvidos no planejamento da mesma, e a este devem ser incorporadas experiências de vida e pontos de vista, com o intuito de aperfeiçoar os procedimentos, conferindo eficácia e eficiência ao processo.

De acordo com as NBC TA's, mais especificamente a NBC TA 330, o planejamento pode:

- auxiliar o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas importantes da auditoria;
- auxiliar o auditor a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais;
- auxiliar o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;

- auxiliar na seleção dos membros da equipe de trabalho com níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e na alocação apropriada de tarefas;
- facilitar a direção e a supervisão dos membros da equipe de trabalho e a revisão de seu trabalho;
- auxiliar, se for o caso, na coordenação do trabalho realizado por outros auditores e especialistas.

A elaboração do programa de auditoria exige que sejam definidas quatro fases, descritas a seguir:

- as características e as circunstâncias devem ser levadas em conta;
- como apreender essas características e circunstâncias;
- a ocasião;
- por quem deve ser preparado o programa.

Segundo Jund (2001) “o programa deve ser preparado analisando-se, entre outros, a natureza e o tamanho da empresa ou setor examinado, as políticas e o sistema de controle interno, estabelecidos pela administração”. Nesse caso, o melhor momento da elaboração é no término do planejamento dos trabalhos, uma vez que o conhecimento geral das operações dentro da entidade já estará sistematizado.

Quanto à responsabilidade pelo desenvolvimento do programa de auditoria, o autor define que tal incumbência deve ficar a cargo dos auditores mais experientes, visto que estes terão maior facilidade para vislumbrar áreas que necessitam de maior atenção.

#### **4.7. Finalidade do planejamento de uma auditoria**

O planejamento de auditoria consiste em uma avaliação complexa de um grande volume de informações sobre a empresa. Este requer habilidades e cuidados, uma vez que resultará em um programa de auditoria.

A seleção de um modelo de planejamento é fundamental para executar um trabalho de auditoria independente. Nesse sentido, é preciso fixar objetivos, para que os trabalhos transcorram de maneira a atingir com eficiência e concisão o objetivo proposto pela auditada.

“Por meio da preparação de um plano de auditoria estamos seguindo as normas aceitas, e, ao mesmo tempo, temos a oportunidade de produzirmos uma prova escrita de que essas normas foram efetivamente observadas”, afirma Crepaldi (2000). Para o autor, o plano, quando elaborado, contribuirá para coordenar os trabalhos, a fim de eliminar trabalhos desnecessários, bem como, evitar que sejam esquecidos procedimentos importantes.

Desse modo, é necessário considerar alguns aspectos:

- É preciso conhecer de forma detalhada as práticas contábeis e de controles internos da entidade/empresa e alterações com procedência no exercício anterior;
- Também é de suma importância conhecer os sistemas contábeis e de controles internos da empresa e o grau de confiabilidade dos mesmos;
- Observar os riscos de auditoria e identificar áreas importantes da empresa; quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- a possibilidade de uso do trabalho de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- a natureza, conteúdo e oportunidade de relatórios dos auditores independentes, relatórios demonstrações financeiras e outros informes que deverão ser entregues a entidade auditada;
- a necessidade de atender aos prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade/empresa auditada prestar informações aos demais usuários externos.

O reconhecimento do ambiente, foco do trabalho, possibilita que o auditor direcione suas colocações de forma responsável e consciente de que as futuras intervenções por ele orientadas podem acarretar na estrutura funcional da auditada.

Para fins de um planejamento eficaz, todas as informações obtidas devem constar na documentação comprobatória de que foram executadas as etapas previstas nas normas de auditoria. Assim, o auditor deve documentar a estratégia global, o plano de auditoria e eventuais alterações significativas ocorridas na estratégia global de auditoria ou no plano de auditoria, além das razões dessas alterações.

#### 4.7.1. Etapas para coleta de informações da entidade auditada

De acordo com as normas e procedimentos aceitos, o auditor deve conhecer bem a entidade auditada. O conhecimento se constrói mediante estudo das principais áreas da empresa, conforme listadas a seguir:

- a) **Financeira:** Esta área é considerada o “coração” da empresa, fornece e permite avaliar diversas informações importantes, tais como: situações relacionadas ao comportamento do fluxo de caixa, se as operações da empresa estão gerando recursos suficientes para sustentá-la, principais credores bancários, encargos financeiros e formas de pagamento, possíveis problemas de liquidez, se os fornecedores estão sendo pagos em dia, principais fornecedores e sua situação financeira, se existem contas e clientes em atraso, principais clientes e suas condições financeiras, principais investimentos feitos ao longo do ano e a situação econômico-financeira das empresas investidas;
- b) **Contábil:** Este departamento é responsável por divulgar os resultados obtidos nas operações da empresa, nele devem ser observados: princípios contábeis adotados na elaboração das demonstrações contábeis; uniformidade de um exercício social para outro, aplicação desses princípios; quando as demonstrações contábeis estarão prontas; se as análises das contas estão sendo preparadas regularmente ao longo do ano; se foram ou estão sendo tomadas providências para corrigir as irregularidades ou erros nas análises das contas;
- c) **Orçamentária:** Este é um setor importante, pois é responsável pela projeção de resultados futuros. Nele devem ser avaliados: situação atual do orçado em comparação ao incorrido; explicações para as variações significativas entre o orçado e o real; projeções até o findo exercício social (CREPALDI, 2000);

- d) **Pessoal:** Se trata de um departamento que propicia o funcionamento da empresa, apresentando as seguintes características: políticas de admissões e treinamento; políticas de avaliação; políticas de aumento salarial, estrutura organizacional da empresa, saída de funcionários importantes;
- e) **Fiscal e legal:** Neste setor, verificam-se os seguintes aspectos: a situação atual dos processos envolvendo o nome da empresa, livros fiscais e legais e sua escrituração; resultado das investigações realizadas pelas autoridades fiscais; mudanças no contrato social e estatuto, conforme relata o autor citado acima;
- f) **Operações:** Outro ponto importante é a avaliação das principais operações ligadas a aquisições de bens do ativo imobilizado, principais baixas de bens desse ativo; máquinas paradas e obsoletas; estoque obsoleto e lento movimento; novos produtos; planejamento e do inventário físico anual;
- g) **Vendas:** Outros aspectos devem ser analisados, tais como: a situação da empresa no mercado em comparação com as concorrentes, as políticas de propaganda; causas das devoluções de vendas; política de garantia dos produtos - conforme expõe Crepaldi (2000);
- h) **Suprimentos:** Quanto aos suprimentos é importante considerar: a situação da empresa; sistema de compras (informação da necessidade de compra, pesquisa de possíveis fornecedores, seleção da melhor proposta e compra); problemas potenciais de compra (único fornecedor, dificuldade de importação, crescimento muito elevado dos preços de matéria primas etc.).

Deste modo, assim que se inteirar de todas as áreas importantes da entidade, o auditor deverá prosseguir com os trabalhos, começando por desenvolver seu programa de auditoria, no qual serão definidos os procedimentos a ser utilizados para melhor avaliação das informações, buscando, ainda, maior margem de segurança na emissão de sua opinião.

#### 4.7.1.1. Programa de auditoria

O programa de auditoria deve ser traçado para permitir que as respostas sejam anotadas logo após as questões formuladas, constituindo-se, assim, em uma importante etapa de trabalho,

que serve como registro de serviço executado, dos procedimentos aplicados e dos que não se levaram a efeito porque foram considerados não aplicáveis. Como papel de trabalho, o programa tem, também, o mérito de permitir que outro auditor faça sua revisão. Por isso, devem ser bem definidos, embora flexíveis, permitindo alterações que se façam necessárias no decorrer da execução dos trabalhos.

Segundo Crepaldi (2000), “o programa de auditoria é o plano de trabalho a ser executado em campo”. Esse planejamento deve ser elaborado considerando o objetivo da auditoria e as características da empresa auditada. Sendo assim, o programa de auditoria prevê os procedimentos que deverão ser aplicados para que possam ser alcançados os resultados almejados, é um plano de trabalho para áreas específicas, como propõe Franco (2001).

Franco (2001) ainda afirma “que não é aconselhável elaborar um programa único” e, ainda, que “a elaboração de um programa implica selecionar os procedimentos que podem ser aplicados a determinadas situações, estabelecendo-se sua amplitude e oportunidade”. A auditoria fundamenta tais procedimentos em métodos próprios da área, tanto para elaborar quanto para executar os trabalhos.

A fase mais adequada para elaborar o programa de auditoria é após o planejamento, uma vez que nessa fase já foi estabelecido um conhecimento mais aprofundado das operações da auditada.

De acordo com Jund (2001), um programa de auditoria pode variar de um para outro, contudo todos devem apresentar conteúdos básicos. São eles: objetivo do trabalho; os aspectos fundamentais do controle interno; procedimentos de auditoria e momento em que serão efetuados; extensão dos trabalhos que considera necessária para que o auditor possa concluir os mesmos.

Existem algumas vantagens em se preparar um bom programa de auditoria, tais como:

- permitir a fixação da importância relativa de cada trabalho;
- enfatizar o exame das áreas prioritárias; possibilitar a divisão do racional do trabalho entre os elementos da equipe;
- facilitar a administração do trabalho; antecipar a descoberta de problemas;
- poder ser empregado com adaptação a mais de um trabalho.

Entretanto, as desvantagens devem ser consideradas. Segundo Jund (2001), elas ocorrem em menor número e quase sempre estão ligadas à má preparação do programa. O autor afirma, ainda, que “a maior parte das desvantagens pode ser eliminada, desde que o auditor tenha conhecimento não só do que e como fazer, mas principalmente, do porque fazer” (idem, p.123).

Como o foco deste trabalho é demonstrar a importância de um modelo de planejamento para a execução dos trabalhos de uma auditoria dentro das disponibilidades oferecidas pela empresa auditada, a seguir serão apresentados alguns aspectos de relevância para seu desenvolvimento, bem como seu entendimento.

As disponibilidades fazem referência a todos os ativos da empresa que possam ser convertidos em recursos financeiros. Alguns ativos como valores em caixa, em trânsito e em bancos representam dinheiro em mãos e a disposição da empresa. Tais ativos são chamados de pronta liquidez e, por isso, Almeida (1996, p.96) afirma que “estão mais facilmente expostos à utilização indevida, cabendo ao auditor realizar um considerável número de testes e procedimentos a fim de garantir sua exatidão”.

Segundo Franco (2001), “na maioria dos casos, os alcances, desfalques e desvios estão diretamente relacionados com o dinheiro disponível”. Entretanto, os trabalhos de auditoria têm estreita relação com as disponibilidades, visto que o dinheiro está diretamente envolvido com outras operações.

Jund (2001) defende que quando o trabalho está voltado para as disponibilidades, o auditor deve priorizar alguns objetivos, tais como:

- estabelecer segurança dos controles internos mantidos sobre o disponível;
- provar que os saldos apresentados no balanço são reais, que existem fisicamente e estão livres de qualquer ônus ou de outra forma bloqueados;
- determinar se foram adotados princípios fundamentais de contabilidade;
- concluir sobre sua correta apresentação no balanço.

De acordo com o autor, para que esses objetivos sejam alcançados, é necessário que o auditor:

- efetue a contagem física dos fundos de caixas existentes. Essas contagens devem ser feitas de surpresa na presença do responsável e de forma simultânea se houver mais de um;
- confirme junto às instituições financeiras os saldos existentes e as pessoas autorizadas;
- efetue reconciliação bancária;
- efetue *cutt-off* dos cheques;
- examine as contas razão de caixas e bancos, observando sua classificação.

A título de ilustração, segue alguns aspectos referentes à auditoria em disponibilidades: caixa e bancos.

#### *4.7.1.1.1. Auditoria de caixa e auditoria de bancos*

Segundo Sá (2002), “a auditoria de caixa consiste na verificação do próprio objeto da conta caixa; este é numérico” e pode ser representado por: dinheiro (realmente existente); ordens de pagamentos (ainda não liquidadas); cheques; fundos de pequenos caixas; vales de caixa para liquidação dentro do dia, relativos às retiradas de numerários que aguardam prestação de contas; fundos especiais de caixas para troco, folha de pagamento; numerário em trânsito aguardando comprovação definitiva e contando apenas com documentação provisória, geralmente autorizações da administração; títulos equivalentes numéricos.

O auditor deve dispensar atenção para: o volume do numerário em caixa; a relação das datas do movimento registrado com a documentação original, a fiel observância das rotinas, das instruções dos regulamentos e das normas de serviços estabelecidas pela administração; transporte de valores; suficientes comprovações; conjugação dos saldos dos boletins de caixa com a razão geral; a validade de documentos que substitui o numérico.

O autor esclarece “a auditoria de caixa não precisa ser feita no dia 31 de dezembro ou 2 de janeiro, quando a empresa deverá ter seus saldos apurados para o levantamento do balanço,” podendo ser feita quando da entrega das peças para o exame ou na data fixada para iniciarem os trabalhos. Lembrando sempre que a contagem não pode se distanciar da data do encerramento, uma vez que isso obrigaria o auditor a retroagir as informações, através da reconciliação da conta caixa até a data do encerramento.

Após finalizar a contagem de caixa (no dia seguinte ou alguns dias depois) e apontar todas as outras situações relevantes, caberá ainda ao auditor verificar se nos eventos subsequentes há: “dinheiro existente depositado integralmente, cheques recebidos, idem, cheques emitidos encaminhados regularmente, comprovantes de despesas lançadas, “vales” liquidados, etc.”.

Segundo Franco (2001), é importante verificar se as rotinas normais do caixa foram obedecidas integralmente, bem como se as informações relevantes são importantes para uma auditoria de caixa; salientando que as diferenças entre as entidades podem exigir novas observações por parte do auditor.

Uma auditoria de caixa importante é aquela direcionada aos bancos, está relacionada aos dados bancários da entidade. De acordo com Sá (2002), “as contas bancárias merecem tanto cuidado como as de caixa, exigindo reconciliações com base nos dados que o auditor colhe nos extratos de contas dos bancos, nos documentos bancários, nos saldos confirmados, etc.”

Nesse sentido, o auditor deverá conferir as reconciliações bancárias. As transações restantes, denominadas itens pendentes também são foco do auditor. Dentre estes itens alguns tem maior relevância: **Registros contábeis** (representando entrada de recursos cuja contrapartida não ocorreu para o banco) e **Débitos bancários** (representando saída de recursos, cuja contrapartida não foi efetuada na contabilidade). Tais pendências afetam diretamente o saldo contábil das contas bancárias.

Outro importante procedimento é o confronto dos cheques emitidos, bem como as formas de saída de recursos bancários com os documentos que comprovam tal operação. Dependendo do critério adotado pelos profissionais e das necessidades apresentadas para cada caso, outros critérios ainda podem ser adotados na reconciliação do saldo. O chamado “*cutt-off*” de cheques é um dos procedimentos relacionados à auditoria e tem como objetivo “certificar se os cheques estão sendo registrados no período de sua competência e que a reconciliação bancária não contém item errôneo”(ALMEIDA, 1996). Para o autor, a execução desse procedimento deve:

- obter ou preparar um papel de trabalho indicando o nome da empresa, data da nomenclatura, data do nome, título do papel de trabalho, nome do banco, o último cheque emitido (data, número e valor) e os cheques em branco (x até y);

- inspecionar os talões de cheques para confirmar as informações mencionadas no tópico anterior e examine todos os cheques em branco;
- verificar se não foi lançado nenhum cheque de número anterior ao *cutt-off* nos seguintes registros: razão analítico de banco antes da data do exame e do extrato bancário antes da data do exame;
- verificar se não foi lançado nenhum cheque de número anterior ao do *cutt-off*; nos seguintes registros: razão analítico do banco ou registro de caixa com pagamento após a data do exame; e extrato bancário após a data do exame, que não esteja também pendente na conciliação bancária.

Além disso, destaca o autor que a circularização dos saldos bancários é um dos procedimentos mais utilizados em uma auditoria de contas bancárias. Notadamente, a checagem e confirmação dos saldos junto às instituições financeiras devem ser feita, visando garantir maior segurança quanto sua fidedignidade dos dados.

Para realizar a circularização de saldos bancários o auditor deve solicitar que o cliente redija uma carta, segundo suas orientações, solicitando o fornecimento do saldo em datas distintas, recomendando que o banco, a fim de evitar interferências, remeta essa correspondência diretamente ao escritório do contador. De acordo com Almeida (1996), seria "interessante que as cartas fossem escritas em impresso da empresa, assinadas pela mesma, porém digitadas pelo pessoal do auditor e que seja mandada ao banco por este".

Segundo Sá (2002), essa carta de circularização pode ainda fazer solicitações sobre as operações bancárias do tipo:

- responsabilidades diretas;
- responsabilidades indiretas;
- juros creditados e debitados;
- cheques devolvidos por falta de fundos;
- datas em que o saldo da conta se apresentou em vermelho.

No caso das responsabilidades diretas e indiretas, podem ser solicitadas:

- data da operação;

- data do vencimento;
- avalistas;
- endossantes;
- natureza da operação;
- quem assinou pela empresa.

Embora haja procedimentos específicos, nada impede que durante a execução dos trabalhos de auditoria, outros procedimentos bancários possam ser aplicados para melhor adequação à ocasião, devido à flexibilidade tanto no planejamento quanto no programa de auditorias.

Um programa de auditoria pode variar quanto as suas características, contudo é importante que apresentem:

- objetivo do trabalho;
- aspectos fundamentais de controle interno;
- procedimentos de auditoria e os momentos em que serão aplicados;
- extensão dos trabalhos que considera necessária para que o auditor possa concluir sobre os mesmos.

#### **4.8. Modelos propostos**

Considerando o objetivo geral deste estudo, segue um modelo de planejamento básico de trabalhos de auditoria, juntamente com o programa de auditoria voltado para as disponibilidades oferecidas pela empresa auditada.

A simplificação dos mesmos visa manter a fidelidade ao objetivo geral, auxiliando o entendimento de ambos (planejamento e programa de auditoria) por auditores principiantes, buscando que o mesmo seja um instrumento facilitador ao auditor.

Vale ressaltar que estes não são modelos únicos, visto que para cada situação aconselha-se um planejamento diferente. Outro ponto importante é que tais informações funcionem de maneira a ilustrar e fortalecer o entendimento.

#### **4.8.1. Modelo de planejamento de trabalho de auditoria**

Mediante os dados expostos no decorrer deste estudo, será apresentado o modelo de planejamento de trabalho de auditoria, deixando claro que todos os dados são fictícios e para mera ilustração.

O modelo de planejamento deve ser adaptado pelo auditor, levando-se em conta cada caso e deve ser um mero norteador de seus trabalhos iniciais. A única ressalva é que o item 6 desse plano, que se refere à execução de trabalhos, merece maior atenção do auditor, conforme apresentado nos QUADROS 9 e 10, a seguir.

Quadro 9 – Modelo de planejamento de auditoria I

<b>CLÁUDIA ALICE AUDITORIA INDEPENDENTE</b>	
<b>PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA</b>	
<b>1) INFORMAÇÕES GERAIS</b>	
Cliente	BH MINAS EMBALAGENS DE PAPELÃO LTDA
Logradouro	Rua: Castro Alves, nº 135, Bairro: Jardim Industrial – Belo Horizonte - MG
Atividade	Fabricação de embalagens de papelão em todas as suas formas e tipos, bem como sua comercialização, podendo importar e também participar de outras sociedades.
Quadro societário	Marcio Gonzaga Silva – 50% Guiomar Silva – 50%
Tipo de sociedade	Sociedade por quotas de responsabilidade limitada.
Principais produtos	Caixas de Papelão ondulado para transbordo de mercadorias.
<b>2) Objetivos dos Trabalhos</b>	
Discriminação dos serviços a serem executados	Auditoria das demonstrações contábeis com emissão de parecer.
	Auditoria fiscal/tributária
	Auditoria trabalhista/previdenciária
	Auditoria operacional
<b>3) PREVISÃO DE HORAS E ESQUEMA DE TRABALHO</b>	
Horas contratadas	480 horas
Visitas	Mensais
Horas por visita	40 horas
Profissionais por visita	02 profissionais
Relatórios	Emitidos na conclusão de cada visita
Tempo de relatórios	Incluso nas 40 horas por visita
Compensação	Podem ser compensados os excessos de horas trabalhadas em visitas ou vice-versa.
Rodízio de Profissionais	No decorrer da execução do trabalho haverá rodízio dos auditores, ou seja, os trabalhos poderão ser desenvolvidos por qualquer membro da equipe.
<b>4) INFORMAÇÕES FINANCEIRAS SOBRE A EMPRESA – BASE ÚLTIMO EXERCÍCIO.</b>	
<b>4.1) Ativo – saldo final do último exercício</b>	
Disponibilidades	
Caixas	R\$ 12.519,28 – transitaram via caixa o montante aproximado de R\$ 7.500.000,00 durante o exercício.
Bancos	R\$ 4.281.100,16 – Os demais recebimentos e pagamentos transitam via banco. Não há aplicação financeira.
<b>Realizável em curto prazo</b>	
Clientes	R\$ 17.047.328,33 - Não há provisão de perda
<b>Estoques</b>	
Produtos acabados	R\$ 3.226.780,23 - Avaliados por 70% do maior preço de venda.
Matéria prima	R\$ 4.028.227,00 - Avaliados pelo Custo médio de aquisição
<b>Ativo permanente</b>	
Investimentos	R\$ 5.222.408,64 - Participação em outras empresas.
Imobilizado	R\$ 7.579.800,25 - 70% representado por máquinas e equipamentos industriais.
Depreciação Acumulada	R\$ 4.864.677,86 - 70% representado por máquinas e equipamentos industriais.
<b>4.2) Passivo- Saldo Final do Último Exercício</b>	
<b>Circulante</b>	
Fornecedores	R\$ 4.426.373,36 – Em sua maior parte os pagamentos ocorrem no prazo

	de 30 dias, por isso o movimento dessa conta é bem maior.
Credores Diversos	R\$ 630.694,69.
Representantes	R\$ 304.361,34.
Obrigações Fiscais e Tributárias	R\$ 2.294.831,55 - Contribuinte de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, ICMS.
Folha de Obrigações Sociais	R\$ 975.674,99 - Constatam o saldo de salários, INSS, FGTS e provisões de férias.
<b>Patrimônio Líquido</b>	<b>R\$ 28.952.252,26.</b>
<b>4.3) Contas de Resultado</b>	
Total de Receitas	R\$ 83.120.451,57.
Total de Despesas	R\$ 73.165.027,13.
Resultado do Último Exercício	R\$ 9.955.424,44.
<b>4.4) Contas de Resultado</b>	
Média de Faturamento no Mês	R\$ 6.926.704,30.
Média Despesa Mês	R\$ 6.097.085,59.
<b>5) INFORMAÇÕES ADICIONAIS E PROBLEMAS ESPECÍFICOS</b>	
Forma de tributação	Lucro Real Anual para IRPJ e CSLL – Obs.: São feitos também recolhimento por Estimativa Mensal.
PIS, COFINS, IPI, ICMS	Não - Cumulativos – Obs.: Vendas também para a Zona Franca de Manaus - Verificar Legislação
Clientes /Fornecedores	Há sistema informatizado para controle de clientes e fornecedores e fichas individuais preenchidas manualmente por precaução. É feita conciliação dos valores pela contabilidade.
Número de Funcionários	Aproximadamente 350.
Representante	Rescisões periódicas de contrato para evitar vínculo empregatício.
<b>6) PLANO PARA EXECUÇÃO DO TRABALHO</b>	
Caixa	Realizar verificação física três vezes durante o exercício.
Bancos	Efetuar Circularização dos saldos bancários para comprovar existência
Clientes	Avaliar datas de vencimentos a fim de constituir provisão de perda. Compor saldo dos clientes e efetuar circularização junto aos mesmos.
Estoques	Realizar verificação física, testar constituição dos custos etc.
Investimentos	Testar ajuste pelos efeitos da Equivalência Patrimonial.
Imobilizado	Verificar propriedade e existência física, bem como sua depreciação.
Fornecedores/Credores Diversos	Testar os registros, compor saldo e efetuar circularização junto aos mesmos.

Fonte: Adaptado de Bourin (2006).

### Quadro 10 – Modelo de planejamento de auditoria II

<b>CLÁUDIA ALICE AUDITORIA INDEPENDENTE</b>	
<b>PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA</b>	
<b>1) INFORMAÇÕES GERAIS</b>	
Representantes	Avaliar os contratos firmados, cálculo das comissões e rescisão contratual.
Obrigações Fiscais e Tributárias	Conferir apuração e recolhimento. Acompanhar paralelamente apuração de IRPJ e CSLL por estimativa mensal a fim de evitar antecipações ao fisco.
Folha de Obrigações Sociais	Testar a apuração dos encargos e seus recolhimentos. Testar cálculo e apropriação das provisões de férias e 13º salário.
Outras Situações	Verificar entrega de obrigações acessórias, tipo: DCTF, DIPJ, RAIS, CAGED, SEFIP, RAIS e seu adequado preenchimento.
<b>2) OBJETIVOS DOS TRABALHOS</b>	

Discriminação dos serviços a serem executados	Auditoria das demonstrações contábeis com emissão de parecer.
	Auditoria fiscal/tributária
	Auditoria trabalhista/previdenciária
	Auditoria operacional
<b>3) PREVISÃO DE HORAS E ESQUEMA DE TRABALHO</b>	
Horas contratadas	480 horas
Visitas	Mensais
Horas por visita	40 horas
Profissionais por visita	02 profissionais
Relatórios	Emitidos na conclusão de cada visita
Tempo de relatórios	Incluso nas 40 horas por visita
Compensação	Podem ser compensados os excessos de horas trabalhadas em visitas ou vice-versa.
Rodízio de Profissionais	No decorrer da execução do trabalho haverá rodízio dos auditores, ou seja, os trabalhos poderão ser desenvolvidos por qualquer membro da equipe.
<b>4) INFORMAÇÕES FINANCEIRAS SOBRE A EMPRESA – BASE ÚLTIMO EXERCÍCIO.</b>	
<b>4. 1) Ativo – saldo final do último exercício</b>	
Disponibilidades	
Caixas	R\$ 12.519,28 – transitaram via caixa o montante aproximado de R\$ 7.500.000,00 durante o exercício.
Bancos	R\$ 4.281.100,16 – Os demais recebimentos e pagamentos transitam via banco. Não há aplicação financeira.
<b>Realizável em curto prazo</b>	
Clientes	R\$ 17.047.328,33 - Não há provisão de perda
<b>Estoques</b>	
Produtos acabados	R\$ 3.226.780,23 - Avaliados por 70% do maior preço de venda.
Matéria prima	R\$ 4.028.227,00 - Avaliados pelo Custo médio de aquisição
<b>Ativo permanente</b>	
Investimentos	R\$ 5.222.408,64 - Participação em outras empresas.
Imobilizado	R\$ 7.579.800,25 - 70% representado por máquinas e equipamentos industriais.
Depreciação Acumulada	R\$ 4.864.677,86 - 70% representado por máquinas e equipamentos industriais.
<b>4. 2) Passivo- Saldo Final do Último Exercício</b>	
<b>Circulante</b>	
Fornecedores	R\$ 4.426.373,36 – Em sua maior parte os pagamentos ocorrem no prazo de 30 dias, por isso, o movimento dessa conta é bem maior.
Credores Diversos	R\$ 630.694,69.
Representantes	R\$ 304.361,34.
Obrigações Fiscais e Tributárias	R\$ 2.294.831,55 - Contribuinte de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, ICMS.
Folha de Obrigações Sociais	R\$ 975.674,99 - Constam o saldo de salários, INSS, FGTS e provisões de férias.
<b>Patrimônio Líquido</b>	<b>R\$ 28.952.252,26.</b>
<b>4. 3) Contas de Resultado</b>	
Total de Receitas	R\$ 83.120.451,57.
Total de Despesas	R\$ 73.165.027,13.
Resultado do Último Exercício	R\$ 9.955.424,44.
<b>4. 4) Contas de Resultado</b>	
Média de Faturamento Mês	R\$ 6.926.704,30.
Média Despesa Mês	R\$ 6.097.085,59.
<b>5) INFORMAÇÕES ADICIONAIS E PROBLEMAS ESPECÍFICOS</b>	
Forma de tributação	Lucro Real Anual para IRPJ e CSLL – Obs.: São feitos também recolhimento por Estimativa Mensal.

PIS, COFINS, IPI, ICMS	Não - Cumulativos – Obs.: Vendas também para a Zona Franca de Manaus - Verificar Legislação.
Clientes /Fornecedores	Não há sistema informatizado para controle de clientes e fornecedores. Todo controle é feito em fichas individuais e manualmente. É feita conciliação dos valores pela contabilidade.
Número de Funcionários	Aproximadamente 450.
Representante	Rescisões periódicas de contrato para evitar vínculo empregatício.
<b>6) PLANO PARA EXECUÇÃO DO TRABALHO</b>	
Caixa	Realizar verificação física três vezes durante o exercício.
Bancos	Efetuar Circularização dos saldos bancários para comprovar existência.
Clientes	Avaliar datas de vencimentos a fim de constituir provisão de perda. Compor saldo dos clientes e efetuar circularização junto aos mesmos.
Estoques	Realizar verificação física, testar constituição dos custos etc.
Investimentos	Testar ajuste pelos efeitos da Equivalência Patrimonial.
Imobilizado	Verificar propriedade e existência física, bem como sua depreciação.
Fornecedores/Credores Diversos	Testar os registros, compor saldo e efetuar circularização junto aos mesmos.

Fonte: Adaptado de Bourin (2006).

#### 4.8.2. Modelo de programa de auditoria

A respeito do programa de trabalho de auditoria cabe mencionar que o mesmo deve ser voltado para as disponibilidades da entidade auditada. E, ainda, que o planejamento poderá sofrer alterações de acordo ao surgimento de situações que exijam tal medida. Como modelo, segue a QUADRO 11 abaixo:

**Quadro 11- Modelo de Trabalho de Auditoria**

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA		
MODELO DE TRABALHO NA AUDITORIA NAS DISPONIBILIDADES		
	<b>FEITA POR</b>	
Cliente: Nome da Empresa	<b>REVISADO POR</b>	
	<b>DATA</b>	
<b>1) PROCEDIMENTOS PREMILINARES</b>	<b>PROCEDIMENTOS EFETUADOS</b>	
	<b>SIM/NÃO</b>	
a) Por meio de inquérito junto aos responsáveis pelo departamento financeiro, observar se as rotinas de trabalho dão segurança aos controles internos da empresa ou se existem falhas que possam dar margem para utilização indevida de recursos		
b) Descrever os pontos fracos para futura recomendação, se necessário		
<b>2) CONTAGEM DE CAIXA E VALORES</b>	<b>PROCEDIMENTOS EFETUADOS</b>	
	<b>SIM/NÃO</b>	
a) Contar e relacionar o dinheiro e cheques, comprovantes de pagamento e quaisquer títulos negociáveis. Controlar os fundos e outros itens, visando garantir que não haverá substituição.		
b) Contar na presença dos fundos diante do fundo e não assumir, na sua ausência, responsabilidade pelo fundo. Caso sejam encontradas diferenças significativas com os registros contábeis ou suspeitar de itens normais significativos consultarem um funcionário capacitado do cliente, imediatamente.		
c) Efetuar os seguintes procedimentos com relação a cheques inclusos na contagem		
1) Verificar se os registros de recebimento foram lançados corretamente. Caso ainda não tenham sido lançados, adquira uma cópia dos mesmos recibos bancários e subsequentemente, verificar se estes foram lançados de forma correta.		
2) Verificar se esses itens foram depositados nos bancos, e também se não há recebimento não depositado em mãos na data da contagem.		
3) Verificar se são controlados os cheques descontados em caixa fazem parte do saldo, se não são pós-datados e são depositados prontamente. Revisar com o gerente da área quaisquer cheques de valor relativamente alto ou emitido pelo custo diante da caixa ou fundo, ou que envolva qualquer aspecto de suspeição.		
4) Determinar o imediato depósito bancário dos cheques emitidos pelo pessoal interno, segundo o melhor critério, de acordo com as circunstâncias.		
c) Com relação aos comprovantes incluídos efetuar os seguintes procedimentos		
Inspeccionar os procedimentos quanto à aprovação, autenticidade e data.		
1) Verificar se os comprovantes foram lançados no livro caixa, caso isso não tenha acontecido, preparar uma lista com detalhes que permitam verificação posterior.		

2) Examinar registros de caixa e fundo, para verificar se os comprovantes foram utilizados na elaboração do saldo contado e se não fazem parte da comprovação de e pagamentos anteriores	
<b>3) TESTES DAS CONCILIAÇÕES BANCÁRIAS</b>	<b>PROCEDIMENTOS EFETUADOS</b>
	<b>SIM/NÃO</b>
a) Obter cópias das conciliações bancárias, bem como verificar as somas e as subtrações.	
b) Obter ou preparar resumo para ser arquivado na pasta de análise, demonstrando a composição do item Banco no balanço geral. Este resumo deve demonstrar, banco por banco, saldo pelo extrato bancário, os totais dos itens pendentes (depósitos pendentes, pagamentos pendentes) e terminar com o saldo contábil, nas conciliações. Ao preparar esse resumo é desnecessário reter cópias das conciliações. No papel devem ser inclusas detalhes dos itens testados.	
c) Obter o extrato bancário para o mês data da conciliação e as copias das conciliações bancárias de cheques e depósitos. Importante testar os itens pendentes nessas conciliações como veremos a seguir:	
1) Conferencia dos saldos finais	
a) Conferir o saldo contábil com o livro caixa ou razão.	
b) Conferir o saldo bancário com o extrato bancário e a confirmação bancária	
c) Solicitar ao cliente preenchimento de formulários de confirmação de saldo bancário, na data do balanço existente em todos os bancos com os quais a empresa manteve negócios durante o período. Nestes mesmos formulários deve ser solicitada a confirmação dos saldos de todas as contas mantidas com a instituição financeira, devendo averiguar a existência de contas bancárias sem devido registro contábil (carta de Circularização). Aqui, observa-se que a confirmação dos saldos devesse ser remetida pela empresa porem as respostas devem ser encaminhadas para a auditoria.	
d) Respostas incompletas e não recebidas devem ser novamente solicitadas junto às instituições financeiras.	
2) Testes dos recebimentos pendentes	
a) Contabilizados pelos clientes e não acusados pelo banco (adição ao saldo do extrato). Conferir registro nos livros até a data da conciliação. Verificar <i>slip</i> de depósito cuja autenticação do banco deve ter mesma data dos registros do cliente. Conferir contabilização do aviso bancário nos livros do cliente em data subsequente da conciliação.	
b) Acusados pelo banco e não contabilizados pelo cliente (deduções de saldo do extrato). Conferir contabilização no extrato bancário até a data da conciliação. Verificar o aviso bancário cuja data será a mesma da contabilização no mesmo extrato. Conferir contabilização no aviso bancário nos livros do cliente em datas subsequentes á da conciliação.	
<b>3) TESTES DAS CONCILIAÇÕES BANCÁRIAS</b>	<b>PROCEDIMENTOS EFETUADOS</b>
	<b>SIM/NÃO</b>
1) Testes dos pagamentos e outras operações pendentes	
a) Contabilizados pelos clientes e não acusados pelo banco (adição ao saldo do extrato). Conferir registro nos livros até a data da conciliação. Verificar os documentos de caixa, regulares e devidamente aprovados, que correspondem ao lançamento nos livros. Conferir contabilização no extrato bancário em data subsequente da conciliação.	
b) Acusados pelo banco e não contabilizados pelo cliente (deduções de saldo do extrato). Conferir sua contabilização até a data da conciliação. Verificar o aviso bancário cuja data será a mesma da contabilização no extrato bancário. Conferir contabilização no aviso bancário nos livros do cliente em datas subsequentes á desta conciliação.	
<b>4) INFORMAÇÕES GERAIS</b>	<b>PROCEDIMENTOS EFETUADOS</b>
	<b>SIM/NÃO</b>
a) Investigar e anotar tudo encontrado sobre qualquer item incomum ou pendente (há um bom tempo) nas conciliações.	

b) Acompanhar a movimentação de todas as transferências identificadas como pendências nas conciliações até o lançamento nos livros do cliente ou extrato bancário.	
1) Assinalar com referências recíprocas nas análises; todas as parcelas pendentes nas datas do exame, em ambas as conciliações.	
2) Seguir os movimentos dos valores não constantes como pendentes na conciliação da outra conta (ou nos livros da outra empresa ou pendência) até o seu lançamento nos livros do cliente ou extrato bancários apropriados e averiguar se foram lançados no período apropriado.	
c) Até completar esse programa: obter e reter os extratos bancários do mês subsequente ao da data da conciliação, para que sejam inspecionados quanto à ordem. Selecionar débitos no extrato subsequente, fazendo sua conferência com os livros do cliente, investigando por referência o número dos cheques e avisos de débitos, datas de emissão; determinando se foram excluídos adequadamente na conciliação bancária, evitando-se passivos omitidos.	
d) Examinar qualquer outro débito feito pelo banco no extrato subsequente, para itens como duplicatas descontadas não pagas dentro do prazo, cheques sem fundo etc., anotando o efeito sobre os saldos bancários e outras contas.	
e) Investigar os registros para assegurar que não tenha sido lançado qualquer cheque de números anteriores ao "corte".	
1) Registro de Caixa, pagamentos em datas posteriores aos exames	
2) Extrato bancário do período até a data do exame, se tal cheque for encontrado no extrato bancário e não constar nos lançamentos do registro caixa-pagamento antes da data do exame, provavelmente isso significa que a conciliação bancária contém um item de conciliação errôneo ou compensado por outro item	
f) Investigar se os registros asseguram que não tenham sido lançados quaisquer cheques de números anteriores ao "corte".	
1) Registro de Caixa, pagamentos em datas posteriores aos exames	
2) Extratos bancários do período até a data do exame, e que não tenham sido inclusos na conciliação bancária como cheques não apresentados.	
<b>5) DEPÓSITO EM TRANSITO</b>	<b>PROCEDIMENTOS EFETUADOS</b>
	<b>SIM/NÃO</b>
1) Obter dos clientes os documentos comprobatórios dos depósitos efetuados ou lançados no livro caixa, nos últimos dois dias do mês de conciliação;	
2) Comparar os itens individuais (ou maiores itens) aí contidos lançamentos no livro caixa. Investigar e anotar nos papéis quaisquer discrepâncias entre os valores e datas dos recebimentos individuais conforme lançado nos livros de caixa e nos recibos de depósitos e extrato bancário;	
3) Investigar se os depósitos em transito estão demonstrados adequadamente como itens pendentes nas conciliações bancárias.	
<b>6) OUTRAS CONTAS DE DEPÓSITO</b>	<b>PROCEDIMENTOS EFETUADOS</b>
	<b>SIM/NÃO</b>
a) Teste outros saldos de depósitos especiais, vinculados ao mercado aberto e outros, conferindo valores demonstrados nas confirmações bancárias com saldos de razão, e testando itens da conciliação quanto a sua adequação.	
<b>7) CONCLUSÃO</b>	<b>PROCEDIMENTOS EFETUADOS</b>
	<b>SIM/NÃO</b>
a) Anote de forma sintética, neste programa, sua conclusão sobre as contas examinadas.	

#### **4.9. Consequências geradas pela falta de planejamento**

“Quando uma entidade/empresa não elabora suas ações, baseando-se em um tipo de planejamento, a tendência ao fracasso é eminente” (CREPALDI, 2000). Com base nesta premissa, verifica-se que é alto o índice de fechamento/falência das pequenas empresas no Brasil; mesmo com os facilitadores que atualmente o governo proporciona para a abertura das mesmas.

De acordo com Longenecker (1997), as pequenas empresas contribuem para a economia como um todo, gerando empregos e estimulando a competição, refletindo no preço e na qualidade dos produtos oferecidos. No Brasil, por exemplo, as pequenas empresas, geralmente, são frágeis porque não possuem um plano de trabalho adequado, inviabilizando sua sobrevivência num mercado crescente e globalizado. Para o autor, uma das formas de reverter esse quadro é através do planejamento estratégico. Nesse caso, a auditoria Independente vem ao encontro desse nicho de mercado, atendendo a demanda de crescimento almejado pelos gestores.

A seguir, verificam-se as consequências da falta (ou da inexistência) de um planejamento na auditoria independente:

- demora em identificar problemas significativos que afetam o objetivo global do exame;
- indisponibilidade da equipe mais qualificada para o trabalho;
- adoção de procedimentos inapropriados de auditoria, em função dos objetivos globais definidos;
- maior risco de auditoria na emissão do relatório.

#### **4.10. Relevância**

Os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados. Nisto, a relevância a ser considerada pelo auditor se refere às definições da natureza, a oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e, também, ao avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominações e classificação das contas, além de determinar a natureza, adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Neste estudo, a auditoria é apresentada em suas variantes como um elemento fundamental na efetivação do controle de qualidade de uma empresa e sua estruturação no cenário econômico mundial. Com isso, o planejamento assume um papel essencial no processo, sendo tratado como fator preponderante para o êxito dos trabalhos de auditoria.

O planejamento é gerenciador de várias ações pessoais ou profissionais na conquista de metas estipuladas, no atual cenário econômico de competitividade. Para se alcançar as metas almejadas é preciso que as empresas tenham controle de suas ações operacionais, em especial de seu setor contábil.

Verifica-se que o setor Contábil interno influi, de forma direta, no trabalho dos auditores independentes, uma vez que conta com profissionais que disponibilizam recursos para as análises dos mesmos. Tais ações são benéficas e possibilitam aos administradores conquistar credibilidade no mercado, fato que viabiliza a conquista de crédito bancário, possibilitando, assim, a concretização das metas de crescimento real e sólido almejados pelas empresas.

Outro importante aspecto foi considerar a organização prévia de suas ações no decorrer das suas funções.

Fica claro, portanto, que um bom planejamento facilita a execução e a conclusão dos trabalhos de uma auditoria Independente que prima por excelência.

### **5.1. Contribuições do trabalho**

Com base nos estudos realizados, foi possível concluir que o planejamento é uma etapa crucial para a auditoria independente, que alicerça quase todos os trabalhos que necessitam de uma organização de sua estrutura.

O uso desta ferramenta, para fins didáticos, se mostra de grande valia para aqueles que desejam exercer um trabalho de auditoria Independente pautado na credibilidade e eficiência e, ainda, a inserção no mercado de auditorias. Afinal, uma atuação de alto nível requer conhecimento sobre as nuances do processo de planejamento, a fim de atender a todos os interesses envolvidos.

De igual modo, verificou-se que a existência de um modelo básico de um planejamento, bem como de um programa de auditoria, pode minimizar os problemas relacionados aos relatórios de auditoria; uma vez que norteiam o auditor no processo investigativo. Modelos esses que visam evidenciar os componentes necessários a realização de um bom trabalho.

Além disso, o estudo ratificou ainda que a diversidade das aplicabilidades dos trabalhos de auditoria e os critérios adotados pelos mesmos fazem com que haja distinções tanto nos planejamentos como nos programas de auditoria.

## **5.2. Sugestões para futuras pesquisas**

O diagnóstico do estudo mostrou ser imprescindível o aprofundamento dos trabalhos e análises sobre o tema, para que os mesmos proporcionem o enriquecimento e valorização do trabalho do auditor independente. Para tanto, é necessário desenvolver um plano de trabalho adequado, no intuito de analisar elementos básicos e importantes, que por ventura não foram citados neste estudo, viabilizando o trabalho dos auditores e a consolidação da estrutura das empresas como um todo.

## 6. REFERÊNCIAS

AGUIAR, Silvio. **Integração das ferramentas da qualidade ao PDCA e ao programa Seis Sigma**. Volume 1. Belo Horizonte: Editora de Desenvolvimento Gerencial. 2002.

ALMEIDA, Marcelo C. **Auditoria Um Curso Moderno e Completo**. São Paulo, Atlas, 5ed, 1996.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

\_\_\_\_\_. **Auditoria Interna**, São Paulo, Atlas, 1992.

BURIN, Ângelo Assis. **Auditoria Independente: Aspectos gerais sobre a elaboração do planejamento dos trabalhos voltado às demonstrações contábeis**. Monografia (Especialização). Criciúma. Universidade do Extremo Sul Catarinense, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia**. Brasília, 2003, p.320.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000. p.477.

**Diferenças básicas entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa**. Disponível em: <<http://www.portaleducacao.com.br/gestao-e-lideranca/artigos/6304/diferencas-basicas-entre-a-auditoria-interna-e-a-auditoria-externa>> Acesso em: 13 de setembro de 2012.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. **Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho – Programas de Auditoria – Relatórios de Auditoria**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2000, p.597.

\_\_\_\_\_. **Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho – programas de auditoria – relatórios de auditoria**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992. p.504.

**Fundamentos da Auditoria: uma Abordagem analítica**. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=detalhesArtigosPublicados.jsp&cod2=574>> Acesso em: acesso em 12 setembro de 2012.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002, p.175

GOMES, Josir Simeone. **Controle gerencial na era da globalização**. Contabilidade Vista & Revista, 8(2), out.1997.

IBRACON. **Controles Internos Contábeis e alguns aspectos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

JUND, Sergio, **Auditoria Conceitos e Normas técnicas, e procedimentos**, Ed. Impetus/ Campus, 2004.

\_\_\_\_\_. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. Rio de Janeiro: Consulex, 2001. p.460.

KOTLER, Philip. **Marketing para o século XXI: como criar, conquistar e dominar mercados**. São Paulo: Futura, 1999.

KLUTHCOVSKY, Fábio Aragão – **Gestão em Saúde Pública**. Aula ministrada no curso de especialização em Auditoria e Gestão em Saúde na Universidade Educacional Tuiuti, Curitiba, 2009.

KWASNICKA, Eunice Laçava. **Introdução á administração**. São Paulo: Atlas, 5 edição. 1995.

LAKATOS, Eva Maria MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LONNGENEKER, J.G., MOORE, C. W., PETTY, J.W. **Administração de Pequenas Empresas - Ênfase em Gerencia Empresarial**, Makron Booksmpresas, 1997.

MAGALHÃES, Antônio de Deus F; LUNKES, Irtes Cristina; MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das organizações: metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas**. São Paulo: Atlas, 2001. p.234.

**Manual de Auditoria do Sistema CFC/Cruz.**

**Manual Contábil de Auditoria Interna.**

MINTZBERGG, Henry, **Ascensão e Queda do Planejamento Estratégico**, Porto Alegre: Bookman, 2004.

MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. **Controles Internos nas Organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE - NBC TA 300.

**Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente**

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento estratégico e metodologias e práticas**. São Paulo, Atlas, 2001.

PADILHA, R. P. **Planejamento dialógico: como construir o projeto político-pedagógico da escola**. São Paulo: Cortez; Instituto Paulo Freire, 2001.

QUEIROZ, José Ebert Souza de. **Documentação de Auditoria (ISA 230)**. Disponível em <[http://www.icbrasil.com.br/doutrina/ver.asp?art\\_id=848&categoria= Auditoria](http://www.icbrasil.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=848&categoria=Auditoria) > Acesso em :31 de outubro de 2012.

PEREZ, Junior, José Hernandez. **Demonstrações Contábeis: estrutura e analise**. São Paulo, Saraiva, p.272.

PETERS, Marcos. **Implantando e gerenciando a Lei Sarbanes Oxley: governança corporativa agregando valor aos negócios**. São Paulo: Atlas, 2007, p.69.

PIERUCCI, Antonio Flavio, **a Ética protestante, Marx Weber e o espírito do Capitalismo**, Cia das Letras, 1997.

PORTAL EDUCAÇÃO - Cursos Online : Mais de 900 cursos online com certificado Disponível em <http://www.portaleducacao.com.br/gestao-e-lideranca/artigos/6304/diferencas-basicas-entre-a-auditoria-interna-e-a-auditoria-externa#ixzz2A1rG5800>

**Principais formas de auditoria - Roteiro de Procedimentos.** Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/c/2wkl/principais-formas-de-auditoria-roteiro-de-procedimentos>> Acesso em 12 de setembro de 2012.

BAFFI, Maria Adelia Teixeira. O planejamento em educação: revisando conceitos para mudar concepções e práticas. In.: BELLO, José Luiz de Paiva. **Pedagogia em Foco**, Petrópolis, 2002. Disponível em: <<http://www.pedagogiaemfoco.pro.br/fundam02.htm>>. Acesso em: 12 de outubro de 2012.

SÁ, Antonio Lopes. **Curso de Auditoria**, São Paulo, Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Curso de Auditoria**, São Paulo, Atlas, 2002.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

SANTOS, Edson Carlos dos. **Pareceres de Auditoria**. Trabalho (Mestrado). Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo: UniFECAP, 2004.

**Site de pesquisa:** [www.dominusauditoria.com.br](http://www.dominusauditoria.com.br)