

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS - UFMG
Faculdade de Ciências Econômicas - FACE
Departamento de Ciências Contábeis
Especialização em Auditoria Externa

Adriana Faria Rodrigues

**PLANEJAMENTO COMO UMA ETAPA CRUCIAL PARA O
TRABALHO DE AUDITORIA**

Belo Horizonte

2011

Adriana Faria Rodrigues

**PLANEJAMENTO COMO UMA ETAPA CRUCIAL PARA O
TRABALHO DE AUDITORIA**

Monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Auditoria Externa.

Orientador: Professor Fernando A. L. Matoso

Belo Horizonte

2011

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que me deu força, sabedoria e saúde para concluir mais essa etapa da minha vida.

Ao meu marido, que em nenhum momento poupou esforços para me ajudar, obrigada pelo apoio, cuidado e compreensão nos momentos em que estive ausente.

Ao meu orientador, Professor Fernando A. L. Matoso pelas idéias compartilhadas, pela disposição e atenção dedicada desde a fase inicial até a conclusão desta monografia.

A minha família, pelo amor incondicional, que mesmo distante, me proporciona muita alegria e força para continuar minha caminhada.

A Dhisá pela oportunidade e aprendizado que me proporcionou durante esse período e a todos que de alguma forma contribuíram para mais essa realização.

EPÍGRAFE

“Ilustrando suas indagações com a correria comum das pessoas no trânsito, Kundera indica que a "velocidade é a forma de êxtase que a revolução técnica deu de presente ao homem". Em contrapartida, o utilitarismo puritano joga a eficácia em oposição à ociosidade. Na vida moderna a ociosidade se transformou em desocupação, trocando sua dignidade contemplativa, que convida à reflexão, pela frustração da busca de um movimento que parece sempre lhe faltar. A utilidade de cada minúscula fração do tempo é cruelmente o critério último do valor da vida. Administramos nossas vidas, então, de forma a tornar útil, eficaz, eficiente, rentável, cada fração do tempo. O mundo é transformado em uma apertada agenda. E a vida, em cumpri-la.”

(Jayme Teixeira Filho)

RESUMO

Para que uma auditoria seja executada com eficiência e eficácia, é crucial que haja um planejamento adequado. O planejamento de auditoria é fundamental para a organização do trabalho a ser desenvolvido e também para que não haja desperdício de tempo. O tema apresentado aborda importantes questões relacionadas com o planejamento de auditoria, bem como o conhecimento do negócio do cliente que representa uma etapa crítica nesse processo, pois estabelece as bases para a realização de todos os procedimentos de auditoria no decorrer dos trabalhos. O auditor toma importantes decisões sobre relevância, ou seja, o que é relevante nas demonstrações contábeis e sobre risco de auditoria, o risco de que nelas contenham informações materiais enganosas. Outras questões importantes do planejamento de auditoria envolvem a tomada de decisões preliminares sobre a estratégia a ser seguida e o entendimento dos sistemas contábeis e da estrutura dos controles internos do cliente. Este trabalho orienta o planejamento da auditoria em harmonização com as normas de auditoria aplicadas no Brasil, convergentes com as normas internacionais. Os capítulos que se seguem têm por objetivo expor de forma detalhada passo a passo do planejamento da auditoria, sua importância e por fim como estabelecer conclusões objetivas sobre as demonstrações examinadas.

ABSTRACT

For an audit to be executed efficiently there must be adequate planning. The planning of an audit is fundamental for the organization of the work to be developed and also so there is no waste of time. The subject presented here approaches important matters related to the audit planning, as well as the knowledge of the client's business that represents a critical step in this process, for it establishes the basis for achieving all the audit procedures throughout the necessary work. The auditor takes important decisions over relevance, that is, what is relevant on the financial statement, and over the audit risk, the risk that there is deceiving material information in it. Other important issues of audit planning involve taking preliminary decisions on the strategy to follow and also the understanding of accounting systems and internal controls structure of the customer. This work guides the audit planning in line with the auditing standards applied in Brazil, converging with international standards. The chapters that follow are intended to explain in detail each step of planning the audit, its importance and finally how to make objective conclusions on the financial statements examined

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Principais passos do planejamento de uma auditoria	25
Figura 2	Inter-relação entre relevância, risco de auditoria e evidência de auditoria	40

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Nível de relevância em percentual do ativo ou da receita 36

Tabela 2 Componentes do risco de auditoria 38

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Entendimento do negócio do cliente 28

Quadro 2 Procedimentos para entender negócio e indústria 30

LISTA DE ABREVIATURAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	International Federation of Accountants
NBC-T	Normas Brasileiras de Contabilidade-Técnicas
NBC-TA	Normas Técnicas de Auditoria Independente
PCGA	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1	Auditoria	13
2.2	Planejamento de Auditoria	14
2.3	Planejamento e Normas Internacionais de Auditoria	17
3	ATIVIDADES DO PLANEJAMENTO	19
3.1	Atividades preliminares do trabalho de auditoria	19
3.2	Estratégia global de auditoria	19
3.3	Plano de auditoria	20
4	FASE DE ACEITAÇÃO DO CONTRATO DE AUDITORIA	22
4.1	Aceitação e Retenção de Clientes	22
5	PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA	25
5.1	Conhecimento do negócio do cliente	25
5.2	Procedimentos de revisão analítica e <i>red flags</i>	31
5.3	Julgamento sobre níveis de relevância	34
5.4	Risco de auditoria	37
5.5	Desenvolvimento de estratégias preliminares de auditoria	39
5.6	Entendimento do sistema contábil e de controles internos	41
6	FASE FINAL DO PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	45
6.1	Obtenção de elementos comprobatórios - Quais os procedimentos a serem aplicados?	45
6.2	Documentação da auditoria - Papéis de Trabalho	46
6.3	Considerações finais sobre planejamento	47
7	CONCLUSÃO	48
8	REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

Em um mundo onde há excesso de informação, a vida social, o trabalho e os compromissos disputando nosso espaço, fica complicado exercer com perfeição todas as nossas obrigações do dia a dia. Considerando esta realidade, a posição do auditor fica a cada dia sob tensão, pois para desenvolver seu trabalho com eficiência é necessário se dispor de tempo, atualização e concentração.

Muitas falhas de auditoria acontecem porque procedimentos importantes não são adotados ou porque as evidências colhidas não são adequadamente avaliadas. Um bom planejamento pode evitar a repetição desses tipos de lapsos mentais.

Com o objetivo de facilitar o trabalho do auditor e permitir que vários auditores possam trabalhar concomitantemente, este trabalho apresenta a importância de se desenvolver um planejamento de auditoria adequado para que o auditor possa concluir seu trabalho com eficiência e emitir uma opinião adequada sobre as demonstrações contábeis, dessa forma auxiliando aos seus usuários nas tomadas de decisão.

Este trabalho pretende, portanto, contribuir para pesquisas futuras que abordem o assunto sobre planejamento de auditoria, fornecendo aos leitores informações úteis, precisas e confiáveis, no âmbito do exercício da profissão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente referencial teórico aborda o conceito diretamente relacionado ao objeto do presente estudo, qual seja, o planejamento em auditoria, já que a Matriz de Planejamento é utilizada nessa fase do processo de auditoria. Para melhor entendimento do conceito, são explorados os temas: auditoria das demonstrações contábeis; planejamento em auditoria: finalidade e importância; e planejamento e normas internacionais de auditoria.

O trabalho foi desenvolvido a partir de pesquisas bibliográficas e documental, principalmente em artigos científicos e teses sobre o assunto, cujo objetivo é um estudo detalhado do tema, buscando entender seu desenvolvimento na tentativa de esclarecer diversos escritos sobre o mesmo.

2.1 Auditoria

O *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association (Accounting Review, v. 47)* define auditoria como:

um processo sistemático¹ de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmação a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados (Boynton, Johnson e Kell, 2002 p. 30).

Para Franco e Marra (2001 p. 28) auditoria é um “exame de documentos, livros e registros, inspeção e obtenção de informações e confirmações, internas e

¹“Uma pesquisa é um processo sistemático de construção do conhecimento que tem como metas principais gerar novos conhecimentos e/ou corroborar ou refutar algum conhecimento pré-existente. É basicamente um processo de aprendizagem tanto do indivíduo que a realiza quanto da sociedade na qual esta se desenvolve. A pesquisa como atividade regular também pode ser definida como o conjunto de atividades orientadas e planejadas pela busca de um conhecimento. Ao profissional da pesquisa (especialmente no campo acadêmico), dá-se o nome de pesquisador.” Wikipedia.

externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes”.

Já Araújo (1998 p. 15), defende que auditoria pode ser definida como “um conjunto de procedimentos aplicados sobre determinadas ações, objetivando verificar se elas foram ou são realizadas em conformidade com as normas, regras, orçamentos e objetivos”.

Existem três tipos de auditoria que ilustram as principais características que constam nas definições que foram apresentadas: Auditoria de Demonstrações Contábeis, Auditoria de *Compliance* e Auditoria Operacional. Neste trabalho, que enfoca o Planejamento de Auditoria, destaca-se a Auditoria das Demonstrações Contábeis, que consiste em obtenção e avaliação de evidências sobre as demonstrações contábeis de uma empresa, para emissão de uma opinião, pelo auditor independente, se sua apresentação está adequada, de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA), ou de acordo com as normas e princípios contábeis adotados do Brasil.

A auditoria de demonstrações contábeis se resume na conferência sistemática e precisa das contas de uma empresa, a fim de verificar a consistência das contas patrimoniais e da demonstração de resultados especificadas nos livros contábeis.

2.2 Planejamento de Auditoria

As normas de auditoria geralmente aceitas exigem que ao se iniciar um trabalho de auditoria, este deve ser adequadamente planejado, para que os objetivos propostos sejam alcançados e a equipe escalada para execução dos trabalhos, no

caso, auditores designados pessoal de campo, composto por sênior, e/ou encarregados e assistentes, sejam adequadamente supervisionados.

Segundo as Normas Internacionais de Auditoria e os pronunciamentos do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON): “Planejamento significa o desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma abordagem detalhada para a natureza, época de aplicação e extensão esperada da auditoria. O auditor planeja executar a auditoria de maneira eficiente e oportunamente”.

Na busca de soluções para diferentes realidades e desafios, várias formas de planejamento têm sido utilizadas ao longo do tempo. Para Attie (2000, p.44), planejamento é:

o alicerce sobre o qual todo trabalho deve ser fundamentado e funciona como um mapa estrategicamente montado para atingir o alvo. A montagem do planejamento objetiva percorrer uma estrada predeterminada, num rumo identificado, estabelecido e analisado.

Almeida (1996, p. 123), por sua vez, afirma que planejar significa “estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e a um menor custo possível”.

Planejamento de auditoria para Borges (1993, p. 92), é definido como um ordenamento de ações futuras com a finalidade de modificar uma dada situação e serve de instrumental para disciplinar a postura e a condução do processo de coleta de dados.

A fase de planejamento de auditoria deve compreender a definição da extensão do trabalho, a preparação do programa de auditoria, a estimativa de tempo a ser despendido na execução e a programação do pessoal adequado (DAL MAS, 2000, p.15).

Desta forma, Attie (2000, p. 44) acrescenta que o planejamento estabelece antecipadamente o que deve ser feito, como, onde, quando e por quem, em um nível

de detalhes suficiente, sem se perder em múltiplos detalhes a essência do significado global.

Para o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, o aspecto mais importante do planejamento da auditoria é a definição de sua estratégia. A estratégia irá determinar e documentar a natureza dos testes a serem aplicados, as principais transações e contas que serão analisadas, a época da execução dos procedimentos, o tempo a ser despendido, os diversos níveis de auditores que participarão do trabalho, os relatórios a serem emitidos, etc.(CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE – CRC/SP, 1996, p. 21).

O planejamento adequado do trabalho de auditoria ajuda a garantir que se devote atenção apropriada às áreas importantes da auditoria, que os problemas em potencial sejam identificados e que o trabalho seja completado rapidamente. O planejamento também ajuda a distribuir apropriadamente o trabalho aos assistentes, bem como a coordenar o trabalho feito por outros auditores e especialistas e/ ou peritos (Normas Internacionais de Auditoria – IBRACON).

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

Para Dal Mas (2000, p.14), o planejamento e controle apropriados evitam desperdício de tempo nos trabalhos de auditoria. O autor defende que quanto maior for o volume de serviço e grau de descentralização do trabalho, maior a necessidade de planejamento.

Boynton, Raymond e Kell (2002 p. 247) enfatizam a importância do planejamento de auditoria como uma fase vital de qualquer contrato de auditoria.

Para eles, planejamento desempenha em auditoria o mesmo papel que desempenha em outras atividades – em nossa vida pessoal, no desenvolvimento de um novo produto, etc. – pois dele resulta um arranjo ordenado das partes ou passos necessários à consecução de determinado objetivo.

2.3 Planejamento e Normas Internacionais de Auditoria

A partir de 2010 o Brasil passou a aderir novas normas de auditoria independente. São ao todo, 37 novas regras (intituladas NBC TAs) que regulamentam os trabalhos dos auditores independentes nos exames das demonstrações contábeis, cujo objetivo seja a emissão de uma opinião formal sobre as mesmas. Além dessas normas, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) emitiu outras que se aplicam a trabalhos correlatados a auditoria independente. Normas essas que são referendadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Essas alterações trazem um avanço significativo e servem para nortear os serviços prestados pelos auditores independentes e proporcionar melhor qualidade dos trabalhos por eles realizados.

De acordo as Normas Internacionais de Auditoria, traduzidas pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON):

1. O objetivo desta Norma Internacional de Auditoria (NIA) é estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o planejamento de auditoria das demonstrações contábeis. Esta NIA foi estruturada dentro do contexto de auditorias recorrentes. Em uma primeira auditoria, é possível que o auditor precise estender seu processo do planejamento além das questões aqui discutidas.
2. O auditor deve planejar o trabalho de auditoria de maneira que a auditoria seja executada eficazmente.

Apesar dos pronunciamentos do IBRACON não terem força de aplicação obrigatória, os mesmos, em alguma oportunidade são referendados por órgão oficiais como CVM, Banco Central do Brasil e SUSEP.

3 ATIVIDADES DO PLANEJAMENTO

3.1 Atividades preliminares do trabalho de auditoria

De acordo com a NBC TA 300 – Planejamento de Auditoria das Demonstrações Contábeis, o auditor deve realizar as seguintes atividades no início do trabalho de auditoria:

- realizar os procedimentos exigidos pela NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 12 e 13 ;
- avaliação da conformidade com os requisitos éticos, inclusive independência, conforme exigido pela NBC TA 220, itens 9 a 11; e
- estabelecimento do entendimento dos termos do trabalho, conforme exigido pela NBC TA 210 – Concordância com os termos do Trabalho de Auditoria, itens 9 a 13 (ver itens A5 a A7).

A realização dessas atividades preliminares permite ao auditor planejar seu trabalho com a necessária independência e capacidade, evitar problemas de integridade da administração e manter um bom relacionamento com o cliente aos termos do trabalho.

3.2 Estratégia global de auditoria

O planejamento de auditoria exige o desenvolvimento e documentação de uma estratégia global de auditoria, que descreva o alcance e a conduta esperados da auditoria. Estes registros devem ser bem detalhados para que sirvam de orientação no desenvolvimento do plano de auditoria.

O conteúdo e forma exigida em um contrato variam de acordo com o porte e a complexidade da entidade, e o quão bem o auditor a conhece e a metodologia a ser utilizada.

Ao definir a estratégia global, é importante que o auditor leve em consideração que uma auditoria inicial requer maior esforço que uma auditoria recorrente.

3.2 Plano de auditoria

O planejamento de auditoria também exige o desenvolvimento e documentação de um plano de auditoria, que estabeleça a natureza, época de aplicação e extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados pelos membros da equipe de trabalho. Este plano de auditoria serve para auxiliar os assistentes envolvidos na auditoria, bem como controla e registra a execução apropriada do trabalho.

O desenvolvimento desses procedimentos acontece no decurso da auditoria. Com o objetivo de proporcionar maiores facilidades na execução do trabalho, no plano de auditoria também poderá conter objetivos específicos para cada área, um orçamento de horas alocadas para várias áreas, ou procedimentos de auditoria.

Ao preparar o plano de auditoria, o auditor deve considerar os procedimentos de avaliações específicos de riscos inerentes e de controle que pode ocorrer no desenvolvimento de auditoria. O auditor também deve considerar a coordenação de auxílio da entidade, a disponibilidade de assistentes e o envolvimento de outros auditores ou especialistas.

“O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria sempre que necessário no curso da auditoria.” (NBC TA 300)

Os planos de auditoria desenvolvidos são passíveis de alterações no decorrer dos trabalhos, se em sua aplicação for observado alguma necessidade de modificação.

4 FASE DE ACEITAÇÃO DO CONTRATO DE AUDITORIA

4.1 Aceitação e Retenção de Clientes

Na fase inicial de uma auditoria de demonstrações contábeis o auditor deve avaliar a decisão de aceitar ou recusar a oportunidade de se tornar o auditor de um novo cliente ou continuar como auditor de um cliente existente.

Arens (2006) menciona a aceitação de um cliente na fase de planejamento. Destaca-se, todavia, a grande importância do processo de avaliação e aceitação do cliente. Neste momento o Auditor é capaz de identificar se as condições impostas pela missão são gerenciáveis e, principalmente, se o perfil de risco imposto pelo cliente é aceitável. Tais constatações farão a diferença entre aceitar ou não a missão.

Boynton, Raymond e Kell (2002, p. 238) explicam que o auditor não é obrigado a aceitar um contrato sem antes fazer uma pré-avaliação, garantindo assim seu futuro profissional:

Um auditor não é obrigado a atender a qualquer entidade que lhe solicite que realize uma auditoria. Ao aceitar um contrato, o auditor assume responsabilidades profissionais perante o público, o cliente e outros membros de sua profissão. Para que o público continue a ter confiança na profissão, o auditor precisa manter independência, integridade e objetividade. O melhor interesse do cliente precisa ser atendido com competência e zelo profissionais. Perante seus colegas, o auditor tem responsabilidade por aumentar a estatura da profissão e sua capacidade de servir o público. Assim, a decisão de aceitar um novo cliente de auditoria ou continuar a relação com um cliente atual não deve ser tomada impensadamente.

O Comitê Especial sobre Serviços de Assurance (*Special Committee on Assurance Services*) do AICPA fornece normas de controle de qualidade aos profissionais independentes de orientação sobre aceitação e continuação de

contratos e sobre normas gerais e normas de trabalhos de campo que compõem as normas de auditoria geralmente aceitas.

As firmas de CPAs (assim denominadas nos EUA) apresentam vários passos que podem ser tomados para assegurar que a aceitação do contrato de auditoria esteja concluída de acordo com as normas profissionais aplicáveis:

- Avaliação da integridade da administração;
- Identificação de circunstâncias especiais e riscos incomuns;
- Avaliação de competência para realizar a auditoria;
- Avaliação de independência
- Decisão de aceitar ou recusar o contrato
- Preparação da Carta de contratação

A NBC PA 1 requer que a firma obtenha informações consideradas necessárias nas circunstâncias antes de aceitar um trabalho com um novo cliente, ao decidir sobre continuar um trabalho existente, e ao considerar sobre aceitar um novo trabalho de um cliente existente.

As informações a seguir ajudam o sócio encarregado do trabalho a determinar se as conclusões obtidas sobre a aceitação e a continuidade de relacionamento com clientes e trabalhos de auditoria são adequadas:

- a integridade dos principais proprietários, do pessoal-chave da administração e dos responsáveis pela governança da entidade;
- se a equipe de trabalho é competente e possui a habilidade necessária, incluindo tempo de experiência e recursos;
- se a firma e a equipe de trabalho podem cumprir as exigências éticas relevantes; e

- assuntos importantes levantados durante os trabalhos de auditoria atuais ou anteriores e suas implicações para a continuidade do relacionamento.

Esta aceitação de cliente envolve importantes conceitos como conhecimento do negócio do cliente, relevância, risco de auditoria e considerações de serviços que agregam valor. Normalmente a decisão de aceitar ou não o trabalho é tomada entre seis a nove meses, antes do encerramento do ano fiscal do cliente.

Hoje, com o avanço da tecnologia da informação, é possível que esta pré-avaliação seja feita de forma ágil e a baixo custo através de modelos de análise de risco, insolvência, *score balance, standard*, e tantos outros disponíveis no mercado. Portanto, mesmo que o contrato não se concretize o custo desta pré-análise compensa a certeza de um negócio acertado.

5 PLANEJAMENTO DO TRABALHO AUDITORIA

O planejamento da auditoria é a etapa que se segue imediatamente após receber a aprovação da proposta de trabalho. Para execução dessa etapa crucial do trabalho é necessário dispor de tempo e concentração, já que o planejamento ensejará as bases sobre as quais estará apoiado o plano de auditoria. Essa etapa de planejamento desenvolve vários passos importantes, como mostra a figura abaixo:

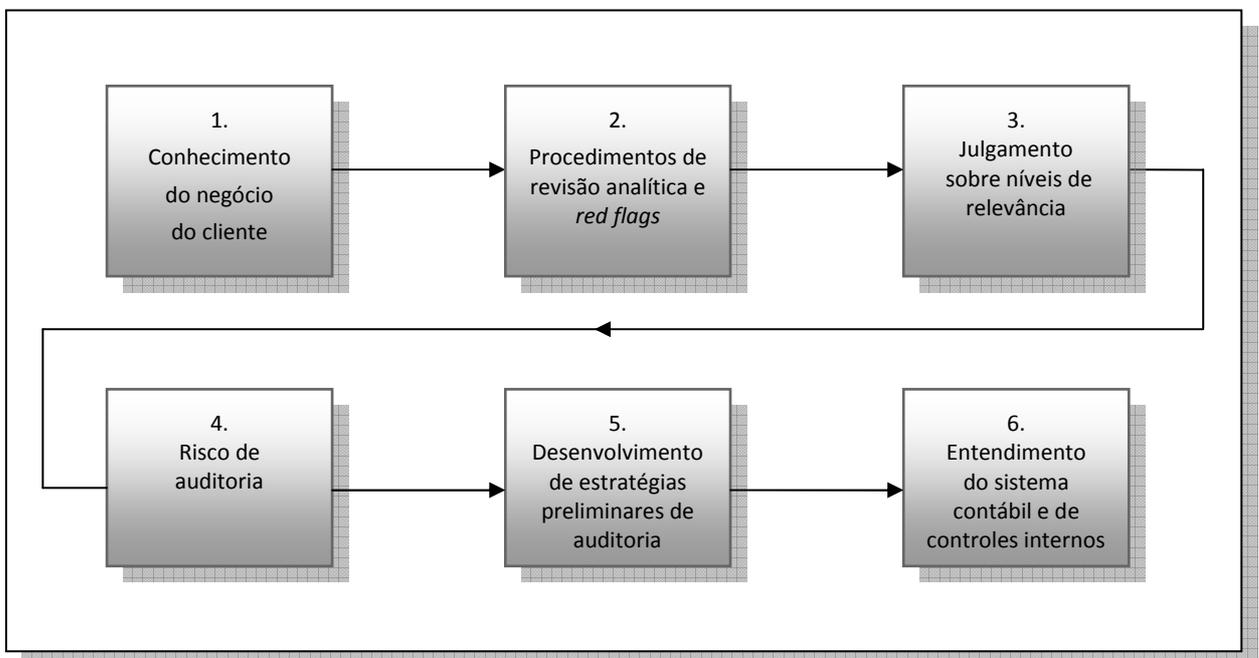


Figura 1 - Principais passos do planejamento de uma auditoria
Fonte: elaborada pela autora, adaptado Boynton

5.1 Conhecimento do negócio do cliente

Conhecer a empresa e suas atividades, as práticas operacionais e suas transações, são essenciais para que o auditor e seus assistentes escalados executem com qualidade e nos parâmetros das normas de auditoria geralmente aceitas, o trabalho que lhes foi delegado.

O auditor deve ter um nível considerável de conhecimento geral da economia, da administração e do setor em que a entidade opera; conhecer o ambiente externo e seus concorrentes ultrapassa o simples tratamento de Demonstrações Financeiras e a posiciona em relação ao mercado.

Abaixo segue alguns exemplos de como conhecer o negócio assegura alta qualidade de serviços para o cliente:

1. Desenvolver expectativas sobre as demonstrações contábeis

Desenvolvimento de expectativas sobre as demonstrações contábeis é a combinação do conhecimento do desempenho dos negócios com outras informações obtidas na auditoria que formam expectativas sobre o que deve ser relatado nas demonstrações contábeis. Conhecer as tendências e fatores competitivos do negócio contribui no desenvolvimento de expectativas formadas pelo auditor sobre as demonstrações e ajudam na avaliação do risco de que elas contenham distorções.

O atual mundo dos negócios oferece vários recursos, o quais encoraja os administradores assumirem certo grau de risco, neste caso, o auditor deve ter competência para reconhecer o riscos que irá desviar a companhia na rota de alcance de seus objetivos. O auditor também deve ter competência suficiente para reconhecer quando uma demonstração contábil não corresponde ao desempenho real da entidade.

Audidores não devem ter somente um conhecimento sólido dos princípios contábeis e de auditorias geralmente aceitas, mas também é indispensável que tenham um alto grau de visão dos negócios, estando assim capacitados a dar informações adequadas quanto as condições financeiras da companhia.

2. Avaliar o impacto da indústria sobre os sistemas de informação.

O conhecimento do negócio e da indústria auxilia o auditor a entender importantes questões sobre o sistema de informação para um cliente, seja ele automatizado ou manual.

Cada empresa exige um sistema de informação diferente, variando com a natureza da operação, portanto, para realizar uma boa auditoria o auditor deve decidir ao aceitar um trabalho ter mais especialistas da área em sua equipe de auditoria. O auditor também deve conhecer as melhores práticas da indústria do cliente e avaliar quais implicações traz para a auditoria quando os sistemas de informação e os de controles internos não seguem a prática da indústria.

3. Avaliar a razoabilidade das estimativas contábeis

Alguns elementos das demonstrações contábeis fazem com que estimativas contábeis se relacionem com o desempenho dos negócios. É muito complicado para o auditor avaliar alguns aspectos como: provisão para devedores duvidosos, para estoques obsoletos, para seguranças prestadas, em fim, se conhecer os direcionadores econômicos do desempenho da entidade.

Como já foi relatado, conhecer as práticas da indústria do cliente e as pressões competitivas é o alicerce para que o auditor julgue a razoabilidade das representações do cliente e emita um julgamento profissional de alta qualidade sobre as demonstrações contábeis.

4. Verificar a existência e aplicação de práticas contábeis para a indústria específica.

As PCGA variam muito de indústria para indústria, de segmento por segmentos, industrial, comercial ou de prestação de serviços. Algumas indústrias têm guias específicos de contabilidade e de auditoria. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis já publicou vários guias de contabilidade aplicáveis nas indústrias, comércio e serviços.

5. Base para outros serviços que agregam valor

Considerando nesta fase como a administração avalia os riscos do negócio e monitora as medidas de desempenho e se sistemas de informação servem adequadamente a administração. Esse entendimento ajuda o auditor na avaliação da razoabilidade das demonstrações contábeis e permite a fornecer ajuda valiosa à administração e ao conselho de administração do cliente para melhor atingir seus objetivos.

É importante que o auditor tenha uma visão geral de algumas questões que resumem o que ele deve saber sobre os aspectos cruciais do entendimento do negócio. O quadro abaixo demonstra algumas questões:

Questão	O que Entender
Administração Sênior	<ul style="list-style-type: none"> • A administração depende de um ou de uns indivíduos? • Quão experiente é a administração de entidade? • Qual é a atitude da administração com relação à aceitação de riscos? • Como a administração delega autoridade e responsabilidade? • Qual é a reputação da administração quanto a integridade e ética de negócios?
Metas e Objetivos da Administração	<p>Quais são as principais metas da administração?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obtenção de parcela de mercado adicional? • Crescimento de lucro? • Crescimento de fluxo de caixa operacional • Crescimento de valor de mercado?
Recursos da Organização Recursos Financeiros	<ul style="list-style-type: none"> • Qual é a posição financeira da entidade, em termos de caixa, Investimento e contas a receber? <p style="text-align: right;">(continua)</p>

Recursos Imobilizados	<ul style="list-style-type: none"> • Qual é a capacidade da entidade em gerar fluxo de caixa operacional e fluxo de caixa livre? • Qual é a capacidade da entidade em ganhar acesso a mercados de capitais?
Recursos Humanos	<ul style="list-style-type: none"> • A entidade opera em uma indústria intensiva em capital? • Quais ativos tangíveis são necessários para gerar vendas e lucros?
Recursos Informacionais	<ul style="list-style-type: none"> • Qual é a importância do quadro de pessoal da entidade para seus processos principais?
Recursos Intangíveis	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemas de informação fornecem informações tempestivas e confiáveis que dão suporte às necessidades de tomada de decisão? • Em que extensão o desempenho da entidade depende da lealdade dos clientes? • Em que extensão o desempenho da entidade depende de pesquisas e desenvolvimento, patentes ou marcas?
Produtos e Serviços, Mercados, Clientes e Concorrentes	
Produtos e Serviços	<ul style="list-style-type: none"> • Qual é o produto ou serviço da entidade? • A entidade tem uma linha de produtos diversificada ou depende do sucesso de um único produto ou serviço? • A entidade planeja alterar ad linhas de produtos/serviços que oferece? • Os produtos/serviços encontram-se em estágios emergentes/ maduros ou em seus ciclos de vida?
Mercado e Parcela de Mercado	<ul style="list-style-type: none"> • Qual é o produto ou serviço da entidade? • Quão diversificada é a linha de produtos? • Quais são os planos da entidade para novos produtos ou clientes? • O ciclo de vida dos produtos da entidade encontra-se em estágio emergente, maduro ou em declínio? • Qual é a parcela de mercado da entidade?
Quem são os Concorrentes da Entidade?	<ul style="list-style-type: none"> • Que vantagens o cliente tem em operar com a entidade versus operar com concorrentes? (preço? qualidade do produto ou serviço? Imagem de marca? Vantagem tecnológica?) • A entidade enfrenta concorrência de produtos novos ou substitutos?
Influências de Regulação e Forças da Indústria	<ul style="list-style-type: none"> • A entidade enfrenta regulação significativa de produtos ou serviços? • Que outros fatores influenciam o desempenho da indústria (taxa de juros, renda disponível, legislação tributária, por exemplo)?
Processos Principais e Ciclo Operacional da Entidade	
Processos Principais	<ul style="list-style-type: none"> • Quais fatores relacionados com inovação e desenvolvimento de novos produtos/serviços são considerados fatores críticos de sucesso da entidade? • Quais são os passos essenciais na fabricação do produto da entidade (ou na prestação de serviços)? Como a entidade avalia eficácia? Eficiência? • Quais passos críticos precisam ser realizados após a venda?

(continua)

Estrutura de Custos	<ul style="list-style-type: none"> • Como os custos da entidade distribuem-se entre fixos e variáveis? • Quão lucrativa a entidade é, em comparação com seus concorrentes?
Ciclo Operacional	<ul style="list-style-type: none"> • Descrever o ciclo operacional da entidade. Rotação de estoques? Rotação de contas a receber? Rotação de contas a pagar? • Quanto caixa é necessário para financiar o crescimento planejado da entidade? • A entidade está gerando fluxo de caixa operacional positivo?
Decisões de Investimento e Financiamento da Entidade	
Como o Capital é Investido	<ul style="list-style-type: none"> • Quais investimentos são necessários para o crescimento da entidade?
Fontes de Capital	<ul style="list-style-type: none"> • Descrever as fontes de financiamento da entidade. • A entidade está gerando fluxo de caixa livre?

Quadro 1 - Entendimento do negócio do cliente.

Fonte: Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 251)

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

Procedimentos de Auditoria	Finalidade do Procedimento
<p>Rever Dados da Indústria</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ler publicações do setor • Ler publicações de negócios gerais • Familiarizar-se com regulamentações governamentais aplicáveis • Ler contratos importantes, escrituras de lançamentos de bônus etc. 	<p>Revisão de dados da indústria fornece o contexto externo necessário à avaliação da razoabilidade das atividades da entidade. O auditor também deve conhecer os processos principais necessários para que uma entidade seja competitiva na indústria, as tendências da indústria e os aspectos principais das regulamentações que afetam o cliente.</p>
<p>Análises de Informações Importantes sobre o Negócio</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rever o documento de registro • Ler atas de reuniões do conselho de administração e de assembleias de acionistas • Analisar demonstrações contábeis intermediárias, declarações do imposto de renda e relatórios para agências reguladoras. 	<p>Revisão de informações constantes de atas do conselho de administração ou de contratos importantes alertam o auditor para condições especiais que podem ser específicas à entidade.</p>
<p>Visitar as Instalações Operacionais do Cliente</p> <ul style="list-style-type: none"> • Visitar as Instalações e observar <ul style="list-style-type: none"> • Leiaute da fábrica • Processos principais • Pontos problemáticos, tais como almoxarifados não fechados, materiais obsoletos ou sucata excessiva • Facilidade de processamentos eletrônicos de dados 	<p>Um importante subproduto da visita é conhecer pessoal que ocupa posições-chaves na organização. Também é importante observar os processos principais e desenvolver um entendimento dos processos, seus custos e sua importância para a organização. Também é importante observar as operações de processamento eletrônico de dados, inclusive aspectos de segurança.</p>

(continua)

<p>Fazer Perguntas ao Comitê de Auditoria</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fazer reunião com o comitê de auditoria e discutir questões importantes como: <ul style="list-style-type: none"> • Extensão da auditoria • Pontos fortes e fracos dos controles internos da entidade • Aplicações de processamento eletrônico de dados recentemente implantadas • Alterações significativas na estrutura organizacional da entidade 	<p>Isso dá ao auditor oportunidade para discutir a extensão da auditoria com o comitê de auditoria. O comitê pode desejar que o auditor focalize certos aspectos, tais como qualidade dos princípios contábeis ou transações incomuns, e pode solicitar acréscimo à auditoria até então planejada.</p>
<p>Fazer Perguntas à Administração</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fazer reunião com a administração para discutir atividades importantes para o negócio da entidade, alterações em controles internos ou outras questões significativas para a auditoria 	<p>Discussão com a administração pode revelar alterações em atividades, planos e inclinações da administração para assumir novos riscos, alterações nas operações da entidade, novas atividades de investimentos e de que forma elas foram financiadas, ou alterações no ambiente regulatório ou da indústria.</p>
<p>Rever Papéis de Trabalho do Ano Anterior</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rever os papéis de trabalho preparados em anos anteriores, para identificação de questões de auditoria ainda pertinentes 	<p>A revisão de papéis de trabalho anteriores pode revelar áreas problemáticas que ocorreram em anos anteriores e que possam reaparecer na auditoria corrente. O auditor pode aprender informações semelhantes em comunicação com o auditor antecessor .</p>
<p>Determinar a Existência de Partes Relacionadas</p> <ul style="list-style-type: none"> • Avaliar os procedimentos da entidade para identificação de partes relacionadas • Rever documentos arquivados na SEC e em outras agências reguladoras • Rever papéis de trabalho do ano anterior • Rever transações materiais de investimentos realizadas durante o ano, para determinar a existência d novas partes relacionadas 	<p>PCGA exigem divulgação especial de transações com partes relacionadas, e me alguns casos estabelecem tratamento contábil especial. O auditor geralmente exigirá evidências mais competentes para transações com partes relacionadas do que com partes não relacionadas. Lista das partes relacionadas identificadas deve ser distribuída a todos os membros da equipe de auditoria.</p>

Quadro 2 - Procedimentos para entender negócio e indústria.
Fonte: Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 255)

Obviamente não se espera, nem é objetivo do auditor, adquirir conhecimentos de tão alta magnitude ao ponto de se tornar especialista nos negócios do cliente, mas sim, de se capacitar para avaliar os aspectos que influenciarão os seus trabalhos.

5.2 Procedimentos de revisão analítica e *red flags*

O trabalho de auditoria visto como um processo sistemático que obtém evidências sobre a conformidade das afirmações a critérios estabelecidos, tende a

ser desenvolvida dentro de uma abordagem estruturada. Na fase inicial do planejamento é importante a apreciação de potenciais pontos de alerta, conhecido pelos auditores como *red flags*.

Segundo Singleton *et al.* (2006, p. 126), a atenção aos *red flags* é um fator crítico de sucesso pela sua contribuição na estruturação de programas de auditoria mais efetivos. De um ponto de vista técnico, esses sinais podem ser identificados a partir da adoção de procedimentos de revisão analítica, sendo importantes para o planejamento da auditoria.

Conforme Boynton, Raymond e Kell (2002, p. 257) os procedimentos de revisão analítica constituem-se em uma “avaliação de informações financeiras mediante estudos de relação plausíveis entre dados tanto financeiros quanto não financeiros.” Tais procedimentos variam desde comparações simples até que sejam empregados complexos modelos matemáticos e estatísticos que envolvem muitas relações e dados. Nesse contexto, os procedimentos de revisão analítica são aplicados com as seguintes finalidades:

1. Na fase de planejamento, para ajudar o auditor a planejar a natureza, época de realização e extensão de outros procedimentos de auditoria.
2. Na fase de testes, como substantivo para obtenção de material de evidência sobre afirmação específica relacionadas com saldos de contas ou classes de transações.
3. Na conclusão de auditoria, em uma revisão final da razoabilidade global das demonstrações contábeis auditadas.

A realização de procedimentos analíticos ajuda o auditor a identificar contas que possam conter distorções relevantes, indicando áreas de maior risco, as quais deverão ter atenção direcionada.

Para Arens, Beasley e Elder (2006, p. 218) a sofisticação e a extensão de procedimentos de revisão analítica utilizados em planejamento variam com o tamanho e complexidade da entidade auditada, além da disponibilidade de dados e do julgamento do auditor. Dos tipos de cálculos e comparações geralmente utilizados, incluem-se:

- Comparação de dados absolutos. Simples comparação de uma quantia corrente – o saldo de uma conta, por exemplo – com uma quantia esperada ou prevista.
- Análise vertical de demonstrações contábeis. Cálculo da relação percentual entre determinado item de uma demonstração contábil e um total com ele relacionado (caixa como percentual do ativo total ou margem bruta como percentual da receita de vendas, por exemplo), e comparação desse percentual com o correspondente valor esperado.
- Análises de índices financeiros. Vários índices financeiros frequentemente utilizados pela administração ou analistas podem ser calculados e comparados com os respectivos valores esperados. Os índices calculados podem ser analisados individualmente ou em grupos como índices de solvência, índices de eficiência, índices de lucratividade etc.
- Análises das tendências. Comparação de certos dados (absolutos, percentuais ou sob a forma de índices financeiros) referentes a mais de dois períodos, para identificação de alterações importantes que possam ser obscuras quando as comparações limitam-se apenas aos períodos corrente e anterior.

Os procedimentos de revisão analítica servem como instrumento auxiliar de planejamento e de análise, é também usado para estabelecer a abrangência da auditoria. Inicialmente, pode mostrar ao auditor, a existência de um risco maior que

mereça mais atenção e profundidade nos exames, ao contrário de outros riscos de menor importância no trabalho como um todo.

5.3 Julgamento sobre níveis de relevância

O objetivo do auditor é aplicar procedimentos a fim de detectar fraudes. Com base nessa afirmação, o auditor ao planejar uma auditoria deve considerar relevância e avaliar se as demonstrações contábeis, consideradas em conjunto, encontram-se adequadamente apresentadas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos.

As Normas Internacionais de Auditoria de acordo com os pronunciamentos do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), relevância é definido nos seguintes termos:

Informações são relevantes se sua omissão ou distorção puderem influir nas decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. Relevância depende do porte do item ou erro julgado nas circunstâncias particulares de sua omissão ou distorção. Desse modo, a relevância proporciona um limite ou ponto de corte (*“cut-off”*) em vez de ser uma característica qualitativa primária que as informações precisam ter para que sejam úteis.

A norma ainda afirma que “a avaliação do que é relevante é uma questão de julgamento profissional.”

A magnitude de uma omissão, erro ou classificação indefinida de informação contábil que, dadas as circunstâncias, torna provável que o julgamento de uma pessoa razoável que tenha utilizado a informação teria sido mudado ou influenciado pela omissão, erro ou classificação indevida. (Boynton, Johnson e Kell, 2002 p. 286).

A definição de relevância (materialidade) no planejamento de auditoria exige que o auditor considere aspectos quantitativos (montante) relacionados as demonstrações financeiras da entidade a ser auditada, bem como aspectos

qualitativos (natureza), que no processo de definição da relevância são muito importantes.

- Aspectos Quantitativos

Em artigo publicado na Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, (v, 13, n. 1, p.7, jan/abril, 2008), o autor enfatiza uma pesquisa feita sobre o assunto. Os resultados apresentados revelam uma falta de consenso entre os auditores, contadores, gerentes (bancos), juízes, etc.

O problema é que “atualmente não existem diretrizes oficiais sobre medidas quantitativas de relevância, nas normas de contabilidade ou nas de auditoria. (Boynton, Johnson e Kell, 2002 p. 287). O autor ilustra em seu livro percentuais utilizados na prática:

- 5 a 10% do lucro antes do imposto de renda (10% para lucros menores, 5% para maiores)
- 0,5 a 1% do ativo total
- 1% do patrimônio líquido
- 0,5 a 1% da receita bruta
- Um percentual variável sobre o ativo total ou a receita, o que for maior

Os autores Boynton, Johnson e Kell (2002), também apresentam em seu livro uma tabela utilizada por uma das “*big four*” (quatro maiores empresas de auditoria) para calcular a relevância no momento do planejamento de auditoria:

Tabela 1 – Níveis de relevância em percentual do ativo ou da receita

Se o ativo total ou a receita, o que for maior, for			
Superior a	Contudo, não superior a	Relevância é igual a	Sobre o que exceder a
\$ 0	\$ 30 mil	\$ 0 + 0,059	\$ 0
30 mil	100 mil	1.780 + 0,031	\$ 30 mil
100 mil	300 mil	3.970 + 0,0214	100 mil
300 mil	1 milhão	8.300 + 0,0145	300 mil
1 milhão	3 milhões	18.400 + 0,0100	1 milhão
3 milhões	10 milhões	38.300 + 0,0067	3 milhões
10 milhões	30 milhões	85.500 + 0,0046	10 milhões
30 milhões	100 milhões	178.000 + 0,00313	30 milhões
100 milhões	300 milhões	397.000 + 0,00214	100 milhões
300 milhões	1 bilhão	856.000 + 0,00145	300 milhões
1 bilhão	3 bilhões	1.840.000 + 0,00100	1 bilhão
3 bilhão	10 bilhões	3.830.000 + 0,00067	3 bilhão
10 bilhões	30 bilhões	8550.000 + 0,00046	10 bilhões
30 bilhões	100 bilhões	17.800.000 + 0,00031	30 bilhões
100 bilhões	300 bilhões	39.700.000 + 0,00021	100 bilhões
300 bilhões	...	82.600.000 + 0,00015	300 bilhões

Fonte: Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 288)

- Aspectos Qualitativos

Aspectos a serem considerados:

- Relação com as causas de erros ou classificações indevidas
- Irregularidade ou ato ilegal praticados pelo cliente
- Mesmo que irrelevante quantitativamente pode ser qualitativamente

material.

Relevância é um dos fatores que influenciam o julgamento do auditor sobre a quantidade necessária de material de evidência, ou seja, existe uma relação inversa entre relevância e evidências e auditoria, normalmente é correto dizer que quanto mais baixo o nível de relevância, será necessária maior quantidade de evidência.

Também é correto dizer que quanto maior ou mais significativo for um saldo de conta, maior será a quantidade de evidências necessárias.

5.4 Risco de auditoria

Na execução de uma auditoria um dos passos mais importantes é a tomada de decisões sobre risco de auditoria. Devido a complexidade das informações e ao alto número de transações contábeis a serem analisadas na realização de uma auditoria, é inevitável que haja certo grau de risco de que erros ou irregularidades existentes nos registros e nas demonstrações contábeis possam não ser detectados no decorrer do processo auditorial.

Boynton, Johnson e Kell, definem que risco de auditoria é o risco de que o auditor possa inadvertidamente não modificar adequadamente seu parecer sobre demonstrações contábeis que contêm erros ou classificações indevidas materiais.

No processo de auditoria quanto maior o nível de certeza o auditor tiver de que está expressando uma opinião correta, mais baixo será o risco de auditoria inclinado a aceitar, por exemplo, se o auditor deseja ter 99% de certeza, então o risco de auditoria será de 1%. Normalmente esses dois valores variam dependendo da política da empresa auditada.

Existe uma distinção entre risco de auditoria e a quantidade de evidência necessária para fundamentar a opinião do auditor, ou seja, se o risco de auditoria é baixo, será necessária maior quantidade de evidência. A lógica é simples, para ter certeza razoável o auditor deve obter evidências de sua exatidão, quanto mais evidências sobre algo, menor a possibilidade de aquele algo estar errado.

Para fins de análise os riscos de auditoria se classificam em três componentes: risco inerente, risco de controle e risco de detecção, e pode ser calculado pela seguinte fórmula:

Tabelas 2 – Componentes do risco de auditoria

Risco de Auditoria (deve ser baixo)	=	Risco Inerente (avaliado)	x	Risco de Controle (avaliado)	x	Risco de Detecção (determinado pelo auditor)
Risco de Controle				Risco de Detecção		Testes substantivos
Alto				Baixo		Extensivo
Baixo				Alto		Limitado

Fonte: elaborada pela autora

Risco inerente – é o risco que está relacionado com as atividades operacionais principais da empresa, normalmente este risco já existe, é intrínseco da natureza das ações e negócios da empresa. É a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes, mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles da empresa.

Risco de Controle - é o risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte em tempo hábil erros ou irregularidades relevantes.

Risco de Detecção - é o risco de que não sejam detectados erros ou classificações indevidas existentes em uma afirmação ou ainda levar o auditor a concluir pela sua inexistência em função de um erro de avaliação próprio ou da sua equipe.

Na fase do planejamento o auditor deve efetuar em estudo acurado sobre as possíveis áreas de risco, a fim de que não emita um parecer impróprio sobre as demonstrações contábeis.

Quando os erros não são significativos (sendo até 5% um nível dentro do aceitável), a empresa se responsabiliza pelo ajuste, considerando essas diferenças irrelevantes, ou seja, que aquele ajuste é imaterial, podendo o auditor emitir um parecer sem ressalva, contudo se o erro ou a fraude for de proporção maior, trazendo prejuízo para os beneficiados pela auditoria, poderá envolvê-lo em processo de responsabilização penal e civil.

É muito importante que o auditor entenda esses riscos, porque são esses riscos que o cliente precisa controlar.

5.5 Desenvolvimento de estratégias preliminares de auditoria

Na fase do planejamento de auditoria uma etapa muito importante é a escolha de um estratégia adequada para obtenção de evidências suficientes e componentes para cada afirmação significativa que consta das demonstrações contábeis. As estratégias baseiam-se na inter-relação entre evidências, relevância, risco de auditoria.

Entre os conceitos de relevância, risco de auditoria e evidência existe uma relação inversa. Boynton, Johnson e Kell, (2002, p. 298) explicam:

Se mantivermos risco de auditoria constante e reduzirmos o nível relevância, a evidência de auditoria precisa aumentar para completar o círculo. Semelhantemente, se mantivermos constante o nível de relevância e reduzirmos evidências de auditoria, o risco de auditoria precisa aumentar para completar o círculo. Se desejarmos reduzir o risco de auditoria, podemos: (1) aumentar o nível de relevância, mantendo constante a evidência de auditoria, (2) aumentar a evidência de auditoria, mantendo constante o nível de relevância ou (3) fazer pequenos aumentos na evidência de auditoria e no nível de relevância.



Figura 2 – Inter-relação entre relevância, risco de auditoria e evidência de auditoria.
Fonte: Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 299)

Como mostra anteriormente, relevância, evidência e os componentes de risco de auditoria podem se combinados em várias proporções, formando assim várias estratégias preliminares que o auditor pode utilizar para averiguar afirmações individuais ou agrupadas. O auditor especifica quatro componentes básicos:

1. O nível avaliado de risco inerente.
2. O nível avaliado planejado e risco de controle, considerando:
 - A extensão do entendimento dos controles internos a ser obtido.
 - Testes de controles a serem realizados para avaliação do risco de controle.
3. O nível avaliado planejado do risco de procedimentos de revisão analítica, considerando:
 - A extensão de entendimento do negócio a ser obtido.
 - Procedimentos de revisão analítica a serem realizados, que forneçam evidências sobre a apresentação adequada de uma afirmação.
4. O nível planejado de testes de detalhes (que, quando combinados com outros procedimentos, reduz o risco de auditoria a um nível adequadamente baixo)

Uma estratégia preliminar de auditoria representa os julgamentos preliminares do auditor sobre uma abordagem de auditoria, consideradas certas pressuposições sobre sua condução. A maneira pelo qual o auditor especifica esses componentes é representada pelas seguintes estratégias de auditoria: (1) abordagem de ênfase em testes de detalhes, (2) abordagem de um nível avaliado de risco mais baixo de controle, (3) Abordagem de ênfase em procedimentos de revisão analítica e (4) abordagem de ênfase em risco inerente e procedimentos de revisão analítica.

Estas estratégias são aplicadas a afirmações específicas e não a toda auditoria. Em alguns casos, determinada abordagem é utilizada para verificação de várias afirmações, normalmente agrupadas por afirmações afetadas por uma classe de transações dentro de um ciclo de transações, por exemplo:

<u>Ciclo</u>	<u>Principais classes de transações</u>
Receita	Vendas, entradas de caixa e ajustes de vendas
Gastos	Compras e desembolsos
Gastos com pessoal	Folha de pagamento e encargos sociais
Produção	Fabricação de estoques
Investimentos	Investimentos em ativos de longo prazo ou investimentos de excesso de caixa
Financiamentos	Financiamento obtido por dívidas circulantes e de longo prazo e por lançamentos de ações

5.6 Entendimento do sistema contábil e de controles internos

As normas de auditoria geralmente aceitas no Brasil, alusivos ao segundo padrão de trabalho de campo, estabelecem que o auditor deva obter entendimento

suficiente do sistema contábil e de controles internos da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época de realização e extensão dos procedimentos a serem aplicados.

Para Almeida (2008, p.63), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

O Instituto de Auditores Internos do Brasil, Audibra (1992, p.48), registra:

(...) controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

Diante destes conceitos, é importante ressaltar que o controle interno não é necessariamente um complexo sistema de rotinas e procedimentos burocráticos que necessite ser implementado exatamente como indicado nos livros e normas, para que funcione de modo satisfatório. A filosofia do administrador irá determinar a capacidade de implantar sistemas de controle que apresentem condições favoráveis para a empresa, atendendo suas particularidades.

Para Magalhães (2001) a análise desses controles objetiva a orientar o auditor na fase inicial de planejamento dos trabalhos de auditoria e que na análise dos controles internos, deve-se dar ênfase aos testes e aderência, pois em sua opinião de nada importa ter bons controles internos se os colaboradores da organização não aderem a suas normas internas.

O auditor está interessado em valores significativos, os quais apontem erros e irregularidades, que afetam as demonstrações financeiras, conduzindo aos leitores um entendimento errôneo sobre estas demonstrações. Portanto, é com base no grau

de confiança que o auditor deposita nos controles internos e na aderência a estes pelos executores que se dimensiona a extensão do trabalho e o volume de testes de auditoria.

Para que o auditor obtenha segurança razoável de que possa recorrer os controles internos como informes para diretrizes ao planejamento de auditoria, faz-se necessário conhecer seus objetivos. Os objetivos primordiais são:

- Confiabilidade de informações financeiras.
- Obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis.
- Eficácia e eficiência de operações.

O controle interno funciona como uma ferramenta fundamental para assegurar a veracidade e integridade dos registros e demonstrações contábeis. Sua utilização é indispensável para a segurança e continuidade da empresa no mercado atual e também para resguardar o administrador em suas tomadas de decisão e auxiliar os auditores independentes na execução de seus trabalhos.

Em 1947 a AICPA intitulada *Internal Control* publicou alguns fatores que contribuíram para a importância crescente de controles internos:

- A extensão e o tamanho das entidades com finalidades lucrativas tinham-se tornado tão complexos que a administração precisava recorrer a vários relatórios e análises para controlar eficazmente as operações.
- As conferências e revisões inerentes a um bom sistema de controles internos proporcionavam proteção contra fraquezas humanas e reduziam a possibilidade de ocorrências de erros e irregularidades.
- Dadas as limitações econômicas de seus honorários, era impraticável que auditores independentes auditassem a maioria das companhias se não pudessem recorrer aos respectivos sistemas de controles internos.

Alguns anos depois a Comissão Nacional sobre Elaboração e Apresentação de Relatórios Financeiros (Comissão *Treadway*) reenfaticou a importância de controles internos na redução da incidência de relatórios financeiros fraudulentos.

A complexidade organizacional das atividades das empresas, devido a globalização, da banalização dos processamentos eletrônicos da informação tem tornado o processo de obtenção de evidências mais satisfatórias para o auditor sobre ao volume de contas e transações, cada vez mais difíceis e custosas.

A Administração é responsável pelo sistema contábil e pelos controles internos da entidade, porém o auditor deve dar sugestões objetivas de aperfeiçoamento, no decorrer das descobertas obtidas do seu trabalho.

6 FASE FINAL DO PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

6.1 Obtenção de elementos comprobatórios - Quais os procedimentos a serem aplicados?

A obtenção de elementos comprobatórios implica na decisão de quais procedimentos de auditoria serão aplicados.

O auditor deve escolher os procedimentos mais adequados para seu exame, considerando aspectos como a natureza das afirmações, a credibilidade das provas a obter, a finalidade de cada revisão e a facilidade de aplicação dos procedimentos e auditoria.

Nessa fase o trabalho é concretizado, por meio da transformação do programa detalhado de auditoria, designado de uma série de procedimentos específicos, na colheita de provas que serão evidenciadas nos papéis de trabalho.

Geralmente os auditores reúnem elementos comprobatórios através da utilização de testes, que se classificam principalmente em teste de procedimentos e teste de saldos:

- Teste de procedimentos – destina-se a aprovar a credibilidade dos procedimentos de controle adotados pela empresa e não a identificar o saldo correto das transações.
- Teste de saldos – é aquele empregado pelo auditor, em conformidade com o padrão relativo à execução do trabalho, com a finalidade de obter provas suficientes e convenientes sobre as transações, saldos e divulgações aplicáveis, que lhe proporcione fundamentação razoável para a emissão de sua opinião sobre o item em exame.

Esses testes podem ser aplicados de várias formas, nesse sentido, o problema fundamental do auditor é a maneira de determinar a natureza e a extensão da verificação necessária, a fim de formar uma opinião definitiva sobre a matéria em exame.

6.2 Documentação da auditoria - Papéis de Trabalho

As normas de auditoria geralmente aceitas estabelece que o auditor deve obter elementos comprobatórios suficientes e adequados para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas. Com o propósito de atender a essa norma, os auditores elaboram papéis de trabalhos, que servem como base e sustentação da opinião do auditor. Eles representam o registro de todas as evidências obtidas no decorrer da execução do serviço de auditoria.

Os papéis de trabalho constituem o testemunho do trabalho que o auditor realizou e documentam as conclusões que o auditor chegou. Cabe informar eles que podem ser elaborados manualmente, por meios eletrônicos, ou por outros meios e que são de propriedade exclusiva do auditor, o qual é responsável por sua guarda e sigilo.

O auditor deve documentar, através dos papéis de trabalho, todos os elementos importantes dos exames realizados, a fim de assegurar que seu trabalho foi efetuado de forma correta e para que sirva de ajuda no trabalho da próxima auditoria e no caso de uma ação ser movida contra o auditor, possa representar na justiça as evidências do trabalho executado.

6.3 Considerações finais sobre planejamento

Após cumprida todas as etapas do planejamento, não deverá restar, por conseguinte, aspectos os quais deixarão dúvidas ou tarefas importantes a concluir. A preocupação, nessa fase de encerramento, se volta totalmente para a apreciação das demonstrações contábeis sobre as quais o auditor irá expressar sua opinião.

Neste momento o auditor precisa avaliar a suficiência dos elementos comprobatórios obtidos, considerando a origem, a forma e o grau de credibilidade dos referidos elementos.

Essa fase o auditor deve estabelecer conclusões sobre cada item examinado, como também uma análise conjunta de todas as conclusões parciais. O problema em questão exige que o auditor adote critérios próprios, isso implica que o auditor precisa ser o mais objetivo possível em suas conclusões.

A experiência adquirida durante a execução dos trabalhos em todas as etapas, e evidências colhidas, será de grande utilidade ao trabalho de revisão, que deverá incluir, também, procedimentos analíticos, como por exemplo, revisão dos documentos comprobatórios, discussão com os funcionários autorizados, confirmação externas das transações, etc. Os resultados obtidos da revisão analítica, as comparações efetuadas, os problemas levantados e suas soluções devem ser documentados nos papéis de trabalho.

A revisão analítica é muito utilizada na fase final do trabalho de auditoria, essa análise permite uma verificação conclusiva de que itens em questão estão corretos, caso não estejam, direciona o auditor aos procedimentos necessários para ter certeza de sua compreensão da atividade em exame.

7 CONCLUSÃO

O planejamento da auditoria se inicia na fase de avaliação para a contratação dos serviços, na qual devem ser levantadas as informações necessárias para conhecer o tipo de atividade da entidade, sua complexidade, a legislação aplicável, relatórios e outros informes a serem emitidos, para assim determinar a natureza do trabalho a ser executado.

A extensão do planejamento varia de acordo com o porte da empresa, a complexidade da auditoria, o conhecimento que o auditor tiver da empresa e seu conhecimento de negócio.

Obter conhecimento do negócio é uma parte importante do planejamento, pois ajuda o auditor a identificar eventos, operações e práticas que podem ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.

As informações obtidas, preliminarmente, para fins de elaboração da proposta de serviços, juntamente com àquelas levantadas para fins do planejamento da auditoria, devem compor a documentação comprobatória de que o auditor executou estas etapas de acordo com as Normas de Auditoria Independente das demonstrações contábeis.

O adequado planejamento da auditoria deve garantir que se atendam seus principais objetivos, tais como, obter conhecimento das atividades da entidade, para identificar eventos e transações relevantes que afetem as demonstrações contábeis; propiciar o cumprimento dos serviços contratados 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 necessária; identificar os problemas potenciais da entidade;

identificar a legislação aplicável à entidade; estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados; definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho; facilitar a supervisão dos serviços executados, especialmente quando forem realizados por uma equipe de profissionais e por fim, propiciar a coordenação do trabalho a ser efetuado por outros auditores independentes e especialistas.

É fundamental reconhecer que o desempenho dessas etapas influencia significativamente a qualidade dos trabalhos, na medida em que permite plena sintonia com as características e os riscos do negócio do cliente e ao seu ramo de atividade, acrescentando, por consequência, o nível de satisfação do cliente em relação ao trabalho realizado.

8 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: Um Curso Moderno e Completo. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Introdução à Auditoria: breves apontamentos de aula aplicáveis à área governamental e aos programas de concursos públicos. 1. ed. Salvador, 1998.

ARENS. Alvin A.; BEASLEY, Mark S.; ELDER Randal J. *Auditing and Assurance Services – Na Integrated Approach*. 11 edition. New Jersey: Prentice Hall, 2006.

ATTIE, William. Auditoria: Conceitos e Aplicações. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna. 2. ed. São Paulo: AUDIBRA, 1992.

BOYNTON, Willian C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G.; tradução José Evaristo dos Santos. Auditoria. São Paulo: Atlas. 2002.

BORGES, Benedito Messias. Documento sem título. Texto que expõe as idéias básicas atreladas à Auditoria Governamental, principalmente a chamada Auditoria Operacional. Brasília, 1993, 134 f. Assunto: auditoria governamental, Auditoria Operacional, Controle Interno e Externo. Pasta AUDI/TRE/0005 BORGEBM. Acervo da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. 1993.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE – CRC (SP). Curso Básico de Auditoria – 1 : normas e Procedimentos. São Paulo: Atlas, 1996.

CRUZ, Carla; HOFFMAN, Caroline; RIBEIRO, Uirá. TCC – Trabalho de conclusão de curso: teses, dissertações. Monografias, artigos, projetos de pesquisa e relatórios técnicos. *DK Discovery Knowledge*.

CUNHA, Adriano S.; SILVEIRA, Elen Duran; DOROW, Anderson. Relevância em Auditoria. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro. Vol. 13. Janeiro/abril de 2008. Disponível em: http://www.sergiomariz.com/mcc.uerj/index2.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=39&Itemid=51> Acesso em 04 de abril de 2011.

DAL MAS, José Ademir. Auditoria Independente: treinamento de pessoal, introdução aos procedimentos de auditoria. São Paulo: Atlas, 2000.

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

GIL, Antonio de Loureiro. Auditoria da Qualidade: auditoria, qualidade e fraudes – novos desafios. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Normas Internacionais de Auditoria e Código de Ética Profissional. São Paulo: IBRACON, 1998.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina; MULLER, Aderbal Nicolas. Auditoria das Organizações: metodologias alternativas ao planejamento e a operacionalização dos métodos e das técnicas. São Paulo: Atlas, 2001.

NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Resolução CFC Nº. 1.211/09.

NBC TA 220 – Controle de qualidade de uma auditoria de demonstrações contábeis

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. Auditoria de Demonstrações Contábeis: normas e procedimentos. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

PROCESSO SISTEMÁTICO. Pesquisa sobre termo utilizado no presente trabalho. Disponível em <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Pesquisa>> Acesso em 29 de março de 2011.

SÁ, Antonio Lopes de. Curso de Auditoria. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SINGLETON, Tommis et al, *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, Third edition, Wiley. 2006.

SERRA NEGRA, Carlos Alberto; SERRA NEGRA, Elizabete Marinho. Manual de trabalhos monográficos de graduação, especialização, mestrado e doutorado. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.