

**WALMOR DE PAULA**

**A VALORIZAÇÃO DO PROFISSIONAL DE AUDITORIA EM RELAÇÃO ÀS  
EMPRESAS CONTRATANTES: ASPECTOS PROFISSIONAIS E ÉTICOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Msc. Vicente Pacheco.

**CURITIBA**

**2003**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos docentes da Universidade Federal do Paraná pelos ensinamentos e incentivos e, em especial, ao Professor Blênio César Severo Peixe, Coordenador do Curso de Auditoria Integral, e o Prof. Msc. Vicente Pacheco, meu orientador.

***Dedico este trabalho aos  
amigos que sempre  
presentes, contribuíram para  
realização de mais uma etapa  
da minha vida estudantil.***

## RESUMO

PAULA, W. de. **A VALORIZAÇÃO DO PROFISSIONAL DE AUDITORIA EM RELAÇÃO ÀS EMPRESAS CONTRATANTES: ASPECTOS PROFISSIONAIS E ÉTICOS.** A evolução da Ciência Contábil trouxe consigo a técnica de auditoria, de tal forma que hoje ela atua na orientação de diversas áreas de atuação do contador. Ao auditor cabe a tarefa de opinar se as demonstrações contábeis, são significantes para os resultados das operações da empresa. Seus resultados são de grande interesse, a todos os que se acham diretamente ligados à empresa. A auditoria auxilia o administrador, confirmando os registros contábeis e completando os seus fins informativos e também serve de instrumento para a fiscalização da própria administração. Neste trabalho procura-se conhecer sobre a atuação do auditor, em seus aspectos legais e éticos, reconhecendo sua necessidade e importância, buscando na literatura, os fundamentos de suas ações quando das auditorias independentes. Atualmente, o auditor exerce um papel importante na sociedade, pois além de comunicador de informações precisas, fidedignas e oportunas, deve ser o avaliador dessas informações. Ao final do trabalho, confirma-se que a competência e a habilitação técnica e os princípios éticos são requisitos imprescindíveis para o exercício da profissão do Auditor, uma vez que a sociedade espera desse profissional, a palavra final sobre a adequação e credibilidade das demonstrações financeiras e contábeis empresariais, além das demais prestações de contas a que qualquer mandatário esteja obrigado, legal ou moralmente. Também confirma-se que o objetivo principal da auditoria não é só de detectar fraudes, mas é sim o de comunicá-los à administração da empresa, bem como analisar seus reflexos nas demonstrações contábeis, incluindo sugestões de correções possíveis para minimizar suas influências. Isso se dá porque a sociedade está carente de transparência e lisura, tanto na administração pública quanto empresarial. Hoje aumentando a cada dia a consciência de que a corrupção e a sonegação de tributos impedem o desenvolvimento econômico de um país. Dessa forma, a auditoria quando exercida de forma séria e competente, contribui para uma boa gestão, tanto na área pública quanto na privada, devendo ser guiado pela ética e responsabilidade, além do conhecimento e a capacitação profissional.

**PALAVRAS-CHAVE:** Valorização profissional; auditoria; auditor e ética; ética profissional; ética; auditoria e empresas contratantes.

E-mail: [walmor.paula@bbs2.sul.com.br](mailto:walmor.paula@bbs2.sul.com.br)

## INDICE

<b>AGRADECIMENTOS .....</b>	<b>II</b>
<b>DEDICATÓRIA.....</b>	<b>III</b>
<b>RESUMO .....</b>	<b>IV</b>
<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>2. METODOLOGIA.....</b>	<b>4</b>
<b>3. REVISÃO DA LITERATURA.....</b>	<b>5</b>
3.1. ORIGENS E OBJETIVOS DA AUDITORIA.....	5
3.2. NORMAS REGULAMENTARES DA AUDITORIA NO BRASIL	12
3.2.1. Normas de execução dos trabalhos.....	14
3.3. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....	19
3.4. NORMAS RELATIVAS AO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES.....	25
3.4.1. Resolução CFC Nº. 701/91 - aprova a NBC P-1. Normas profissionais do auditor independente.....	26
3.4.2. Normas internacionais.....	28
3.4.3. Parecer dos Auditores Independentes .....	30
3.5. AUDITORIA INTERNA .....	40
3.6. CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INDEPENDENTE NA MELHORIA DA QUALIDADE DAS INFORMAÇÕES FINANCEIRAS .....	56

3.7. ÉTICA NA AUDITORIA.....	59
3.7.1. A ciência Ética.....	59
3.7.2. Ética profissional .....	71
3.7.3. Ética do contador.....	74
3.7.4. Ética do auditor .....	75
3.8. RELAÇÃO EMPRESA-AUDITOR EM FACE DA ÉTICA.....	76
3.9. IMPORTÂNCIA SOCIAL DO AUDITOR.....	79
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>82</b>
<b>5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>85</b>

## **1. INTRODUÇÃO**

Com a evolução da Ciência Contábil, que evoluiu em sua participação e se tornou imprescindível à administração das empresas, desenvolveu-se também, de forma notável, a técnica de auditoria, de tal forma que hoje ela não é apenas um instrumento de mera observação apenas, estático, mas atua também na orientação, interpretação e previsão de fatos, tornando-se cada vez mais dinâmica, estando ainda em constante desenvolvimento. Observa-se que, entre as diversas áreas de atuação do contador, a auditoria vem experimentando excepcional desenvolvimento, quer no plano prático quer no plano teórico.

Na prática, a Contabilidade trabalha com dados originais, e tem a responsabilidade de extrair, de um grande número de dados, relatórios úteis sobre a situação patrimonial. Ela é, portanto, construtiva, utilizando as informações concretas para elaboração de suas demonstrações.

A Auditoria, por sua vez, é fundamentalmente crítica. Quando o auditor começa seu trabalho de verificação, a maior parte da tarefa do contador terá sido completada. Ao auditor cabe a tarefa de opinar se as demonstrações contábeis, já preparadas pelo departamento de contabilidade, ou a serem preparadas com os saldos do razão, representam ou não, os resultados das operações da empresa.

Os resultados dos trabalhos de auditoria independente interessam a diversas pessoas, principalmente aos acionistas e, quando acontecem fatos

com as empresas auditadas que são diferentes da opinião dos auditores independentes e prejudicam aos interessados nas informações, questiona-se a regularidade da auditoria efetuada e os motivos pelos quais fatos relevantes deixam de ser informados por auditores. São inúmeras as ocorrências que comprovam essas afirmativas.

A auditoria completa e valoriza a Contabilidade, pois fiscaliza o controle do objeto comum - o patrimônio -, confirma a confiabilidade dos meios que ela utiliza e aperfeiçoa seus fins, atestando a adequação dos registros e informando as deficiências observadas. Se de um lado a auditoria auxilia o administrador, confirmando os registros contábeis e completando os seus fins informativos, por outro serve de instrumento para a fiscalização da própria administração, cujos erros, omissões ou fraudes podem ser por ela apontados.

Assim, pode a auditoria informar o administrador das faltas cometidas por seus subordinados, como também denunciar aos titulares do patrimônio (acionistas e outros investidores) as faltas cometidas pelo administrador. Sua ação abrangente, ao final, também resguarda os titulares contra fraudes de administradores, salvaguarda os direitos dos credores do patrimônio contra eventuais fraudes dos titulares do patrimônio, e traz transparência para as ações empresariais que audita.

A finalidade da auditoria não é apenas a de confirmar a existência dos registros e a veracidade dos comprovantes, mas vai além, oferecendo possibilidades de julgamento da moralidade dos atos praticados.



Os registros lançados poderão estar tecnicamente bem elaborados, assim como o fato ser legalmente comprovados; porém, o ato da administração poderá ser moralmente indefensável, cabendo à auditoria apontá-lo para julgamento dos titulares do patrimônio ou de seus credores. Deste modo, observa-se que, no exercício da atividade de auditoria, deve ser adotada sempre uma postura ética e não haver somente a preocupação com a parte exclusivamente técnica.

Esta constatação conduz ao objetivo deste projeto, que é conhecer acerca da presença e atuação do profissional de auditoria, em seus aspectos éticos, na ação da auditoria independente junto às empresas contratantes, reconhecendo sua necessidade e importância.

Para tanto, buscar-se-á na literatura, as possibilidades de análise da presença da ética na Auditoria Independente, respondendo à seguinte indagação: Por que é necessário ser observado procedimentos éticos quando são realizadas auditorias independentes?

## **2. METODOLOGIA**

Para alcançar o objetivo do trabalho, e, diante do constatado conhecimento da realidade, quanto à importância e atuação dos auditores, e a necessidade de bases éticas no seu trabalho, será feita uma pesquisa exploratória para a fundamentação teórica em referencial bibliográfico coletado em livros e revistas que tratam do tema, a fim de reunir e sistematizar o conhecimento obtido e apresentado em um trabalho monográfico.

### **3. DESENVOLVIMENTO**

Este trabalho tem finalidade conhecer as origens e os objetivos da auditoria, assim como evidenciar as normas que regulamentam as ações da auditoria no Brasil, com suas formas de execução dos trabalhos e os procedimentos de auditoria, adequados às empresas, e que são empregados pelos profissionais, no exercício de suas tarefas. Assim, têm-se nos tópicos seguintes a descrição dessas ações.

#### **3.1. ORIGENS E OBJETIVOS DA AUDITORIA**

A história descreve que, a partir de 1900, a profissão do auditor tomou maior impulso através do desenvolvimento do capitalismo, tornando-se uma profissão propriamente dita. Já em 1934, com a criação do Security and Commission nos Estados Unidos, a profissão do auditor criou um novo estímulo, pois as companhias que transacionavam com ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a utilizar-se dos serviços de auditoria, para dar maior fidedignidade às demonstrações financeiras.

No Brasil, o desenvolvimento da auditoria teve influência de: filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras; financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais; crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades

econômicas; evolução do mercado de capitais; criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976.

A Lei das Sociedades Anônimas, conforme afirma SABATOVSKI, FONTOURA e FOLMANN (2002, p. 35), determinou que *“as companhias abertas, além de observarem as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, também deverão ser obrigatoriamente auditadas por profissionais auditores independentes, registrados na mesma Comissão.”*

Para efeitos desta Lei, a companhia é aberta ou fechada conforme os valores mobiliários de sua emissão estejam ou não admitidos à negociação em bolsa ou no mercado de balcão. Somente os valores mobiliários de companhia registrada na Comissão de Valores Mobiliários podem ser distribuídos no mercado e negociados em bolsa ou no mercado de balcão.

Segundo a NBC T-11, a auditoria é uma atividade de exclusiva competência e responsabilidade do Contador (registrado no Conselho Regional de Contabilidade), cuja atividade é *“a auditoria independente das demonstrações contábeis [que] constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada”*.

Esse conceito e objetivo também abrange o respeito às normas contábeis já existentes, e dá validade às mesmas, tanto em conteúdo quanto em forma.

Nessas normas contábeis acham-se incluídos: balanço patrimonial, demonstrações de resultado, documentos e comprovantes da origem e aplicação dos recursos, além das conclusões alcançadas e apresentadas em notas explicativas que compõem a demonstração. O principal objetivo é comprovar a veracidade das informações e garantir a viabilidade da administração e gestão que é feita na empresa.

Com o natural desenvolvimento ocorrido no campo da auditoria, a profissão de auditor experimenta uma gradativa e ascendente evolução no campo da contabilidade, custos, finanças, economia, legislação fiscal e comercial, de organização e métodos e de processamento eletrônico de dados.

Por isso, atualmente, auditoria é definida por estudiosos como CALDERELLI (2000, p. 63), como sendo: *“processo pelo qual é realizado um exame minucioso na escrituração contábil e nos documentos que lhes deram origem, fazendo os confrontos e sugerindo as retificações necessárias, motivadas por erros ou omissões”*

O termo auditoria contábil veio do inglês *audit*, pois na Inglaterra nasceram as primeiras manifestações da atividade profissional do auditor contábil.

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, com o objetivo de comprovar se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis dele

decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e outras situações nelas demonstradas.

Ou seja, a auditoria inclui levantamento, estudo e avaliação de forma sistemática, de todas as transações, os procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, buscando oferecer aos interessados da mesma, uma visão real e opinião imparcial, dentro de normas e princípios estabelecidos pela legislação e normas em uso.

Para SANDRONI (1999, p. 35). O auditor, dentro dessa visão, por sua vez, é o profissional que realiza o *“exame analítico, minucioso da contabilidade de uma empresa ou instituição, analisando as operações contábeis desde seu início até o balanço final, concluindo pela correção ou incorreção das mesmas”*.

Existem diversos tipos de auditoria a serem destacadas: a auditoria operacional; contábil; tributaria; de qualidade; de gestão; ambiental, entre outras.

Além dos tipos de auditoria existentes, pode-se ainda definir a auditoria como sendo externa e interna.

A auditoria externa primeira é realizada por empresas ou profissionais liberais, devidamente credenciados e habilitados pelos órgãos competentes, sem vínculo empregatício, devendo ser contratada para auditorias permanentes ou eventuais. Sua presença tem, segundo ALMEIDA (1996, p. 25) como *“principal objetivo emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem*

*adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada”.*

A auditoria externa, portanto, é o exame das demonstrações financeiras feito com o propósito de expressar uma opinião sobre a propriedade com que as mesmas apresentam a situação patrimonial e financeira de uma empresa e o resultado das operações no período em exame.

A função primordial desse tipo de auditoria é expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras e para isso o controle interno é de fundamental importância. Por isto, a revisão do controle interno pelo auditor externo foi consagrada como padrão de auditoria geralmente aceito.

Já a auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro de uma organização, para revisão das operações como um serviço a alta administração. Segundo ALMEIDA (1996, p. 25) *“o auditor interno é um empregado da empresa e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina”.*

Portanto, pode-se concluir que

*O objetivo da Auditoria é o de expressar as demonstrações financeiras e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados com uniformidade durante os períodos (ALMEIDA, 1996, p. 26).*

Sob esta ótica, é reconhecido que o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o

auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada.

Em seu exame, o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações financeiras e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom entendimento.

Há também a chamada "atitude auditorial", que, segundo GIL (1999, p. 65), reúne a combinação de educação, experiência e critério a qual possibilita uma condição mental, uma atitude em relação a seu trabalho, que capacita o auditor a avaliar seus problemas com exatidão e a enfrentá-los eficientemente.

Compreende a caracterização da natureza e utilidade da contabilidade e avaliação de suas limitações e deficiências; conhecimento de técnicas básicas de verificação, especialmente suas possibilidades de aplicação e utilidade em fornecer provas; estabelecimento de hábitos e capacidades pessoais de julgamento; reconhecimento das responsabilidades que o auditor assume ao dar seu parecer.

O trabalho do auditor começa com o produto do trabalho do contador - as demonstrações contábeis -, que ele então revisa, para opinar sobre sua exatidão e fidelidade. Isto pode exigir um trabalho retroativo, através das contas e dos registros nos livros, até documentos originais das transações; pode também, exigir que se vá além dos registros contábeis, até outras



provas sobre a fidelidade das demonstrações contábeis, a fim de que seja verificado a veracidade da situação patrimonial da empresa ou entidade auditada, bem como os resultados das suas operações.

O objeto do Auditor é o objeto da Auditoria, ou seja, um conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio, os quais compreendem, segundo ALMEIDA (1996, p. 67): *“demonstrações financeiras (balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração das mutações do patrimônio líquido ou demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, demonstração das origens e aplicações de recursos e notas explicativas) examinadas,”* além de todos os registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração.

Pode ter por objeto, ainda, os fatos não registrados em documentos, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio, desde que tais informações possam ser admitidas como seguras.

É importante considerar que a auditoria contábil é um instrumento cujas limitações são estabelecidas pela profundidade do exame feito, pelas variações encontradas do controle patrimonial, e pelas informações contábeis fornecidas, e utiliza normas e procedimentos que possibilitam alcançar julgamento real quanto à adequação dos registros e demonstrações contábeis.

Ela é um instrumento indispensável para o controle da empresa porém necessita de uma ação conjunta com a auditoria administrativa pois é esta

tem por função testar a organização e produtividade além da apontar falhas e deficiências que ocorrem.

Muitas vezes o auditor contábil é chamado para, além de confirmar se os registros contábeis são realizados de acordo com os princípios fundamentais e normas técnicas, também deliberar fora do âmbito da contabilidade e testar controles e fatos extra-contábeis tais como: custos de mão de obra e material, confrontação de preços de compra e venda, e sua relação com o mercado, exame e legitimidade de contratos, etc.

### 3.2. NORMAS REGULAMENTARES DA AUDITORIA NO BRASIL

As normas de auditoria surgiram inicialmente nos Estados Unidos e vêm sendo aperfeiçoadas a cada tempo, de acordo com decisões recentes e a solicitação do mercado. Já no Brasil, as normas foram estabelecidas pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, e regulamentadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº. 321, no ano de 1972, tendo como modelo as que já existiam em outros países.

Para sua atualização já estão em atividade a Comissão de Normas Técnicas bem como o Conselho Federal de Contabilidade, que pretendem manter a mesma linha de conduta já adotada, ampliando sua ação para suprir as necessidades dos tempos atuais, conforme se observa na *“Coletânea de legislação da profissão contábil”* (CRC, 1997).

Na proporção das necessidades, essas normas apresentam uma orientação definida, embora não seja de rigidez excessiva, apresenta normas e regras para que, segundo conceitos definidos possa se fazer um trabalho coerente e eficaz.

Inicialmente foram estabelecidas normas gerais, que são compatíveis segundo regras contábeis internacionais, que definam pontos comuns de tal forma que possam ser concisas e claras, dando a oportunidade de se adaptarem às circunstâncias imediatas e também favorecerem as regras que facilitem as atividades contábeis segundo sua aplicação e coerência.

Devido ao incremento do comércio internacional, também a Federação Internacional de Contadores, organizada em 1977, têm estabelecido as regras para atuarem à nível internacional, alcançando as atividades comerciais de cerca de cem países, e dentre estes, o Brasil.

Essas regras procuram estabelecer parâmetros comuns a serem seguidos pelos países integrantes da Federação, tendo em vistas a preocupação em não permitir conflitos entre as normas de cada país, e delimitando os procedimentos gerais para os acordos a nível internacional.

Partindo do pressuposto que a contabilidade utiliza o registro dos fatos contábeis, através de uma exposição sintática da situação patrimonial e suas variações, a técnica de auditoria procura comprovar esses registros dos fatos com o objetivo de testar e comprovar a veracidade dessas afirmações, utilizando a análise das demonstrações contábeis, valorizando a contabilidade e confirmando a confiabilidade dos meios que ela utiliza, para

o registro dos fatos e as demonstrações contábeis em torno do objetivo principal - a preservação e confiabilidade do patrimônio. (ATTIE, 2000, p. 42).

Têm-se no Brasil as Normas de Auditoria estabelecidas pelas Resoluções nº. 700 e 701/91, que contém as seguintes características gerais:

A Resolução nº. 700/91 do Conselho Federal de Contabilidade, aprova a Norma do Banco Central T-11, que define as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Considerando a evolução e importância da auditoria, não somente no território nacional, mas também a regulamentação a ser seguida nas propostas de atividades internacionais, que necessitam de apoio e bom desempenho, além da necessidade de eliminar divergências das normas contábeis com o objetivo de eliminar as barreiras existentes entre as nações os profissionais da área resolveram determinar as linha gerais normativas para a auditoria das demonstrações contábeis, que são determinantes para o procedimento não somente das ações contábeis como também das auditorias.

### 3.2.1. Normas de execução dos trabalhos

Segundo a NBC - T - 11, Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº. 700, de 24 de abril de 1991, para a execução dos trabalhos há necessidade do Planejamento da Auditoria, da Relevância para sua execução, da análise dos Riscos decorrentes dessa Auditoria, da Supervisão e Controle de Qualidade,

do Estudo e avaliação do Sistema Contábil utilizado pela Empresa, bem como seu Controle Interno, além da determinação dos procedimentos da Auditoria, dos documentos a serem conferidos e elaborados, da viabilidade do prosseguimento das atividades normais da empresa, das amostras e estimativas viáveis, entre outros dados.

Segundo MULA (1994, p. 24), ao *“se cogitar da realização de uma auditoria é necessário primeiro ponderar que a finalidade da auditoria não é apenas a de confirmar a existência dos registros e a veracidade dos comprovantes, mas, vai além, julgando da moralidade do ato praticado.”* Por exemplo, existe a possibilidade de um registro poderá estar tecnicamente elaborado, assim como o fato ser legalmente comprovado, porém, o ato da administração poderá ser moralmente irrealizável, e cabe à auditoria apontá-lo para julgamento dos titulares do patrimônio ou seus credores.

O planejamento pressupõe, conforme ensina ALMEIDA (1996, p. 123), *“por parte dos auditores, um preparativo adequado quanto aos acordos de prazos, que estão direcionados pela empresa, a verificação dos compromissos já efetuados, ou seja, a continuidade da vida mercantil praticada pela empresa”*. Uma auditoria ao planejar suas atividades, exige que os responsáveis por ela conheçam o ramo de atividades da empresa (com suas características e particularidades), tenham ciência do sistema contábil utilizado, da extensão dos procedimentos, das ramificações da empresa (filiais, franquias, departamentos).

Todo o planejamento necessita ser efetuado e apresentado por escrito, com o máximo de informes e prazos, de tal forma que sejam

analisados os procedimentos apontados e acompanhados em seu cumprimento por toda a equipe técnica e administrativa da empresa. No entanto esse planejamento não é rigoroso, podendo ser alterado no decorrer dos atos realizados.

Antes de se iniciar uma auditoria há necessidade de responder algumas questões, que, segundo ATTIE (2000, p. 51), são: *“natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria; avaliar os efeitos das distorções sobre os saldos, denominação e classificação de contas, e determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil”*.

Dentre os riscos apontados pela realização de uma auditoria, pode-se relacionar o fato de que o auditor, possa emitir uma opinião particular tecnicamente inadequada ou incorreta, pois, ao se analisar a contabilidade da empresa deixar de considerar ítems importantes tais como o sistema contábil e controle interno, situação econômica e financeira, volume de transações, além de ponderar que não pode deixar de ter em mente, ao se solicitar, ou se proceder uma auditoria em qualquer que seja a empresa, que os seus resultados poderão alterar completamente a vida da empresa e, pode melhorar sua participação no mercado através de medidas salutares sugeridas pelos auditores, mas também pode destruí-la, tornando inviável sua permanência em atividade, devido a problemas encontrados, bem como pela possibilidade de, ao se tomar conhecimento dessa auditoria, fornecedores e clientes deixarem de conceder o crédito e confiança à mesma.

Todos os testes, avaliações e procedimentos precisam ser feitos sempre tendo em vista o conjunto geral da empresa, embora possam ser utilizadas amostras e testes fragmentados, seguidos de inspeção, investigação, cálculos, análises de comportamento, componentes patrimoniais, direitos e obrigações.

Ao serem realizados os exames documentais, o auditor necessita ter acesso a todos os documentos da empresa, e também deixá-los em ordem, de forma racional e técnica não interferindo no bom andamento das atividades normais da empresa, enquanto realiza seu trabalho.

A Norma que regulamenta as atividades de auditoria também apresenta outras particularidades a serem cumpridas pelos auditores, neste item.

A Lei nº 6.385 de 7 de dezembro de 1976 criou a Comissão de Valores Mobiliários e estabeleceu a disciplina e fiscalização para as atividades de auditoria das companhias abertas, dando à referida Comissão atribuição de examinar a seu critério os registros contábeis, livros ou documentos dos auditores independentes.

Segundo a referida lei, somente as empresas de auditoria contábil ou os auditores contábeis independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários. Além disso, estabeleceu que as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis

independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício de suas funções.

O exercício da auditoria é baseado em normas e procedimentos que possibilitam ao auditor a adequação dos registros e das demonstrações, sem a necessidade da revisão integral. Para esse julgamento, são necessários e suficientes elementos que dêem ao auditor uma segurança razoável quanto à exatidão, pois nem sempre é possível a revisão integral de todos os elementos à disposição do auditor. Por outro lado, a simples revisão dos registros contábeis não é, também, suficiente para que se formem opinião sobre a correção de um balanço, pois o auditor poderá necessitar de provas que estão além das constantes desses registros.

Algumas das normas que também atuam regulando a auditoria no Brasil estão contidas na Instrução Normativa da CVM Nº 308, de 14 de maio de 1.999.

Os auditores avaliam a adequação dos registros, dando à administração, ao fisco e aos proprietários e financiadores do patrimônio a convicção de que as demonstrações contábeis registradas refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período, portanto são os auditores que dão credibilidade às demonstrações contábeis e as informações nelas contidas.

Os auditores podem conduzir auditorias com diversas finalidades especiais, como a avaliação da extensão de uma fraude suspeitada, a informação a terceiros, de acordo com compromissos contratuais, ou a



determinação do preço que um comprador em perspectiva deveria pagar pela empresa.

Em todos os casos, o auditor declara se os seus exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas. Essas normas requerem que o auditor afirme se, em sua opinião, as demonstrações financeiras estão apresentadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e se esses princípios foram aplicados de forma consistente em relação ao período anterior.

### 3.3. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Para ATTIE (2000, p. 37), *“o procedimento a ser utilizado é fundamentado em normas técnicas que evidenciem e comprovem as opiniões emitidas e os achados declarados nas demonstrações contábeis, viabilizando a credibilidade e confiabilidade das demonstrações feitas pela administração que atua na entidade.”*

Os meios de realizar os procedimentos de auditoria são os papéis de trabalho, ou seja - todo o conjunto de documentos e informações coletadas que evidenciam o as atividades comerciais e administrativas da empresa. Ressalta-se que a contabilidade é um todo, do qual fazem parte a escrituração; as demonstrações contábeis; a própria auditoria, e, a análise de balanços.

Assim, os procedimentos da auditoria incluem as técnicas utilizadas pela contabilidade, ou seja, a conferência e exame da escrituração e das demonstrações contábeis, tendo como objetivo testar a veracidade, segurança, suficiência, exatidão e validade de suas informações. Com esses procedimentos, a auditoria aperfeiçoa os conhecimentos a utilidade e fidelidade do sistema contábil da empresa auditada, dando credibilidade à contabilidade, valorizando seus objetivos.

Com isso, através dos papéis de trabalho, dos documentos e apontamentos da vida comercial da empresa, são levantados erros (falhas e atos involuntários) e também possíveis fraudes (atos voluntários de omissão e manipulação) que venham de algum modo, lesar terceiros.

Assim, afirma GIL (1999, p. 39), *“se por um lado a auditoria auxilia o administrador, confirmando registros contábeis e completando os fins informativos da contabilidade, por outro, fiscaliza a própria administração, através desses erros, omissões ou fraudes podem ser por ela apontados, denunciando aos titulares do patrimônio (acionistas e outros investidores), as faltas cometidas pelo próprio administrador.”*

Essa auditoria, além de resguardar funcionários, administradores, titulares com seus direitos e obrigações, também salvaguarda os direitos dos credores do patrimônio contra eventuais fraudes dos titulares do patrimônio.

O desempenho da atividade de auditoria requer, como em qualquer outra função, a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem formar uma opinião. Geralmente, o objetivo da auditoria é fundamentar seu ponto de vista com fatos, evidências e informações possíveis, necessárias e materiais.

Cabe ao auditor identificar e atestar a validade de qualquer afirmação, aplicando os procedimentos adequados a cada caso, na extensão e profundidade que cada caso requer, até a obtenção de provas materiais e persuasivas que comprovem, satisfatoriamente, a afirmação analisada.

A aplicação dos procedimentos de auditoria precisa estar atrelada ao objetivo que se quer atingir. O objetivo é a meta a ser alcançada. Os procedimentos são os caminhos que levam à consecução do objetivo.

A atitude no recolhimento e a avaliação das provas necessita ser independente e impessoal e o auditor deve agir com critério de forma ilibada e inquestionável.

A opinião formada pelo auditor precisa estar, inquestionavelmente, apoiada em bases sólidas, alicerçada em fatos comprovados, evidências factuais e informações irrefutáveis. O auditor é, em essência, um elemento ligado a investigações minuciosas que lhe dêem a certeza de que os dados submetidos ao exame são, ou não, exatos.

O auditor precisa ser seu próprio controlador, atuar como o fiel da balança, não se permitir chegar a conclusões precipitadas devido a falta de substância das provas colhidas ou à interferência de pontos de vistas diferentes do seu próprio.

Todo ponto de vista precisa ser analisado. O auditor precisa avaliar cada elemento quanto à sua objetividade, importância, validade e confiabilidade. A dificuldade ou o custo da prova a ser obtida não podem constituir-se em impedimentos para não obtê-la, a menos que o auditor a julgue desnecessária.

A complexidade e o volume das operações realizadas pelas empresas fazem com que os procedimentos de auditoria sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem. Cabe ao auditor, com base nos elementos de juízos de que disponha, determinar o número e a profundidade de operações a serem examinadas, de forma a obter elementos de convicção que sejam válidos para o todo (MULA, 1994, p. 76).

Os padrões reconhecidos de auditoria exigem que, em cada exame, o nível do trabalho seja adequado para fundamentar um parecer competente. Não obstante isso não significa que o nível de teste em profundidade e extensão deva ser o mesmo, para cada caso, tampouco significa que deva ser igual de um ano para outro.

A oportunidade com que se aplicam os procedimentos de auditoria implica a fixação da época apropriada à sua realização. Um procedimento de auditoria proporciona maior ou menor benefício em decorrência de ser aplicado no momento oportuno.

A execução da auditoria tem por objetivo determinar a adequação do dado colocado à prova. Muitas vezes, a argúcia e a perspicácia tornam-se fatores imprescindíveis para a aplicação do procedimento em momento oportuno. À medida que o conhecimento do auditor avança em todos os sentidos, sua visão torna-se mais ampla e periférica, conhecendo em detalhes a forma com que se processam os elementos e seus riscos, podendo determinar a aplicação de determinados procedimentos nos momentos mais oportunos.

Segundo ALMEIDA (1996, p. 79), *“a proteção que a auditoria oferece à riqueza patrimonial, dando maior segurança e garantia aos administradores,*

*proprietários, fisco e financiadores do patrimônio*”, apresenta os seguintes aspectos:

- Administrativo: redução de ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade de empregados e administradores;
- patrimonial: melhor controle dos bens, direitos e obrigações que constituem o patrimônio;
- fiscal: resguardar o patrimônio contra multas, o proprietário contra penalidades decorrentes da lei de sonegação fiscal e o fisco contra sonegação de impostos;
- técnico: contribui para mais adequada utilização das contas, maior eficiência dos serviços contábeis, maior precisão das informações;
- financeiro: resguarda créditos de terceiros contra possíveis fraudes e dilapidação do patrimônio;
- econômico: assegura maior exatidão de custos e veracidade dos resultados.

Segundo PEREZ JUNIOR (1998, p. 47), para a administração da empresa, a auditoria oferece as seguintes vantagens:

- Fiscaliza a eficiência dos controles internos;
- assegura maior correção dos registros contábeis;
- opina sobre a adequação das demonstrações contábeis;
- dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos de despesas;

- possibilita apuração de omissões no registro das receitas, na realização oportuna de créditos ou na liquidação oportuna de débitos;
- contribui para obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas;
- aponta falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos.

Para os investidores (titulares do capital), a auditoria oferece as seguintes vantagens:

- Contribui para maior exatidão das demonstrações contábeis;
- possibilita melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas;
- assegura maior exatidão dos resultados apurados.

Para o fisco, segundo a literatura, auditoria oferece as seguintes vantagens:

- Permite maior exatidão das demonstrações contábeis;
- assegura maior exatidão dos resultados apurados;
- contribui para maior observância das leis fiscais.

De acordo com ZARDO (2001, p. 57), *“a revisão contábil compreende o exame dos documentos, dos registros e das demonstrações contábeis, sob os aspectos técnicos e aritmético, com o fim de descobrir irregularidades,*

*erros ou fraudes.*” Constitui um dos procedimentos de auditoria, podendo ser realizada de forma geral ou parcial de acordo com o objetivo visado e com a extensão e a profundidade do trabalho programado.

Quando não for possível fazer a revisão contábil integral pode-se efetuar uma revisão limitada, que é um procedimento específico, com normas própria e conceituadas pelas normas de auditoria geralmente aceitas.

#### 3.4. NORMAS RELATIVAS AO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Ao serem concluídos os trabalhos da auditoria, há necessidade de um relatório acerca dos problemas encontrados, estimativas e avaliações feitas, procedimentos e resultados encontrados.

Nesse relatório, que deve ser realizado em conformidade com a legislação fundamentada na Resolução CFC nº. 700, e seguintes, os auditores são responsáveis tecnicamente pelas opiniões expressas e, em condições normais, essa apreciação é direcionada *“aos acionistas, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza”*. Também, dependendo de quem solicitou a auditoria, o relatório será encaminhado ao contratante dos serviços realizados.

Esse relatório necessita apresentar a identificação das tarefas realizadas, dos resultados obtidos e também do responsável pelas informações apresentadas, obedecendo aos seguintes itens: *“posição*

*patrimonial e financeira; resultado das operações; mutações do patrimônio líquido; origens e aplicações dos recursos”, além do local, data, nome do auditor e responsável técnico, número do registro do Conselho Regional de Contabilidade.*

#### 3.4.1. Resolução CFC N°. 701/91 - aprova a NBC P-1. Normas profissionais do auditor independente

Juntamente com as normas relativas à auditoria e seus reflexos na empresa, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Resolução n°. 701/91, que define as normas profissionais do Auditor Independente, o diretamente responsável pela realização da auditoria na empresa, cujas delimitações veremos de forma sucinta.

O Conselho Federal de Contabilidade, realizando suas atribuições de normatizar as atividades referentes ao Auditor Independente, aprovou a NBC P-1, norma do Banco Central em conjunto com o Grupo de Trabalho que elaborou as Normas Brasileiras de Contabilidade para definir acerca dos seguintes itens:

Competência técnico-profissional do contador que exerce a auditoria independente, subordinado às Normas Brasileiras de Contabilidade, dentro de sua possibilidade de especialização e conhecimento, condicionando-o a não aceitar caso não tenha a competência necessária.

Esse auditor necessita estar totalmente isento de relacionamentos que possam interferir no seu trabalho dentro da empresa e ao executar seus



serviços, não o pode realizar onde tiver vínculos conjugais, de parentesco com administradores, acionistas, sócios ou empregados diretamente interessados nas atividades da empresa; também o auditor não ter vínculo ou relação de trabalho com a empresa, nos últimos dois anos nem participação direta ou indireta, ou interesse financeiro na sociedade.

Cabe ao auditor para se credenciar à realização dessa tarefa, não ter função ou cargo incompatíveis com as atividades de auditoria, bem como não estar em posição ou situação que entre em conflito de interesses quanto às tarefas a serem realizadas em uma auditoria. Caso haja qualquer fundamento negativo, o auditor deve requerer seu afastamento das tarefas pois sua responsabilidade é muito grande e seu comprometimento na expressão de parecer e opinião final, pode alterar toda a vida da empresa, devendo, portanto, ser isento e imparcial.

Os honorários a serem cobrados pelo auditor deverão ser fixados em conformidade com a natureza do serviço contratado, por meio de uma carta-proposta, que contenha a forma de pagamento, de reajuste (quando houver), e no seu texto haverá a especificação dos trabalhos a serem executados em como uma previsão aproximada das horas a serem gastas, prazo de início e de possível término, além dos relatórios a serem apresentados ao final das atividades.

Compete ainda ao auditor a responsabilidade de conservar pelo prazo de três anos, todos os documentos, pareceres, correspondência referentes aos serviços de auditoria realizado, respeitando sigilo de informações, em qualquer circunstância, a menos que haja uma obrigação de legal de

comunicá-las. Caso haja necessidade, o auditor poderá utilizar serviços de um contador para exercer a função de auditor interno, que atuará sob sua orientação e coordenação e, caso haja necessidade, poderá também solicitar a revisão

É possível ao auditor, no caso de tratar de questão especializada, solicitar a utilização de um profissional especializado para dar apoio á sua investigação, de maneira a alcançar maior informação e relevância nas demonstrações contábeis.

#### 3.4.2. Normas internacionais

Quando se tratar de empresa multinacional ou que tem suas atividades voltadas para o comércio exterior, existem normas da Federação Internacional de Contadores, que deliberou sobre a auditoria internacional, estabelecendo algumas regras, que correspondem a esse objetivo. A principal regra acerca dos pronunciamentos auditados estabelece que as leis e exigências já definidas sobre a matéria, em regulamentos do país, devem ser rigorosamente cumpridas e, quanto à redação do relatório, o auditor precisa se ater às determinações da legislação local, sendo o próprio auditor responsável pelo seu parecer e transmissão das informações.

*Compete ao auditor “avaliar se as informações contidas nos registros contábeis e outras fontes de informação são dignas de fé e suficientes, fazendo uma análise e avaliação dos sistemas de contabilidade e controles internos, sua natureza, extensão e cronograma”, executando testes e*

procedimentos de verificação das transações contábeis, comparando as demonstrações existentes com registros contábeis e buscando, através do seu conhecimento, estabelecer critérios de julgamento declarando em seu relatório tanto os achados quanto as ressalvas encontradas.

A Federação Internacional de Contadores, estabeleceu uma orientação acerca da auditoria internacional, com os princípios básicos que regem essa atividade, sendo o texto aprovado estabelecido baseado no Guia de Orientação sobre Auditoria Internacional, publicado na forma de uma “Carta Proposta de Prestação de Serviços de Auditoria”, com redação publicada também em língua inglesa.

Seus pontos principais delimitam acerca da integridade, objetividade e independência profissional do auditor; o compromisso de confidencialidade (nota-se que esse item tem sua base legal na determinação da Câmara de Comércio Internacional).

É importante salientar o compromisso que o auditor têm ao delegar funções a assistentes ou técnicos especializados, pois ele é o responsável na íntegra do trabalho, por suas conclusões e informações.

Assim, observa-se a grande abrangência do trabalho do auditor, que, através de suas tarefas e com o apoio das informações contábeis, aperfeiçoa seus fins, divulgando informações, dados estatísticos e relatando possibilidades e conclusões com o fim de apoiar o trabalho técnico realizado em uma empresa, referendar ou corrigir o que está feito, orientar administrativamente quanto à direção adequada para a continuidade das atividades da empresa, informar os titulares, investidores e acionistas, conferir

o cumprimento de obrigações legais e fiscais e controle patrimonial - atestando a adequação dos registros e informando as deficiências observadas para que a empresa e todos os que nela participam, sejam preservados.

### 3.4.3. Parecer dos Auditores Independentes

O "Parecer dos Auditores Independentes" ou "Parecer do auditor independente", é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.

Conforme esclarece ALMEIDA (1996, p. 381), *“o parecer representa o produto final do auditor”*. Como o auditor assume, através do parecer, responsabilidade técnico - profissional definida, inclusive de ordem pública, é indispensável que tal documento obedeça às características intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas presentes normas. Em condições normais, o parecer é dirigido aos acionistas, contista, ou sócio, ao conselho de administração ou a diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza desta. Em circunstância própria, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.

O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e períodos a que corresponde.

O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no registro no conselho

Regional de Contabilidade. Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade também deve constar do parecer. A data do parecer deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade.

O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoante as disposições contidas no item nas normas de auditoria independente.

Segundo a natureza da opinião, o parecer pode ser classificado nas seguintes modalidades:

- Parecer sem ressalva;
- Parecer com ressalva;
- Parecer adverso;
- Parecer com abstenção de opinião.

O PARECER SEM RESSALVAS indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contidas nas normas de auditoria independente, em todos os aspectos relevantes.

Este tipo de parecer implica em afirmações de que, em tendo havido alterações na observância das disposições contidas nas normas de auditoria independente, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis.

O auditor não deve emitir parecer sem ressalva quando existir qualquer das circunstâncias seguintes, que, na sua opinião, tenham efeitos relevantes para as demonstrações contábeis:

- Discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis;
- Limitações nas extensões do seu trabalho.

A discordância com a administração da entidade e a respeito do conteúdo e forma de apresentação das demonstrações contábeis deve conduzir a opinião com ressalvas ou opinião adversas, com os esclarecimentos que permitam a correta interpretação dessas demonstrações. *“A limitação na expressão do trabalho deve conduzir a opinião com ressalva ou a abstenção de opinião”* (ALMEIDA, 1996, p. 382).

Na auditoria independente das demonstrações contábeis das entidades, públicas ou privadas sujeitas à regulamentação específica quanto à adoção de normas contábeis próprias ao segmento econômico, quando elas forem significativamente conflitantes com as disposições contidas nas normas de auditoria independente, o auditor deve emitir parecer com ressalvas.

Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram seu parecer e, se praticável e, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafos específicos do parecer, precedendo ao da

opinião e, se for o caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa as demonstrações contábeis.

O PARECER COM RESSALVA é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões, "exceto por", "exceto quando" ou "com exceção de" referindo-se aos efeitos do assunto objeto de ressalva, afirma ALMEIDA (1996, p. 383). Algumas condições que exigem parecer com ressalvas, são:

- Quebra de consistência. Quando o cliente não emprega consistentemente os princípios contábeis e isso tem conseqüências materiais para as demonstrações.
- Inobservância de princípios contábeis. Aplicação de princípios contábeis que diferem daqueles promulgados por entidades normativas designadas.
- Divulgação inadequada. Deve-se incluir nas demonstrações financeiras, ou em notas às mesmas, todas as informações necessárias a uma apresentação fidedigna.
- Limitação do escopo. Se, por qualquer motivo, o auditor for impedido de aplicar todos os procedimentos ou de reunir todas

as evidências consideradas necessárias, talvez, seja o caso de emitir parecer com ressalva.

- Contingência ou incerteza material. Nas atividades de negócios, surgem muitas situações cujo desfecho é imprevisível; exemplo; processos legais, resultado de renegociação de contrato e apelação contra glosa no imposto. Nesse caso o tipo de parecer mais adequado é aquele com ressalva e que faz constar à expressão “sujeito a”.
- Controle interno deficiente. Para que o auditor possa emitir parecer sem ressalva, precisa dispor de dados contábeis dignos de confiança e outras evidências. Se em certas áreas, o controle interno da empresa do cliente for ruim, o auditor pode emitir parecer com ressalva.
- Registros contábeis incompletos ou inadequados. Uma circunstância intimamente relacionada com a deficiência de controles internos é a de registros contábeis incompletos ou inadequados. Se o motivo for por insuficiência ou má qualidade dos registros, o auditor pode emitir parecer com ressalva.

**PARECER ADVERSO.** Nele, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições contidas nas normas de auditoria independente.



O auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.

**PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO.** Este tipo de parecer é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

A abstenção de opinião em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

Dentre alguns fatores para emissão de parecer com abstenção de opinião, se encontram:

- Falta de independência;
- limitação do escopo;
- contingência ou incerteza material;
- controle interno deficiente;
- registros contábeis incompletos ou inadequados

Quando ocorrer INCERTEZA em relação a fato relevante, cujo desfecho poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado das suas operações, deve o auditor adicionar um parágrafo de ênfase em seu parecer, após o parágrafo de opinião, fazendo referência à nota explicativa da administração, que deve

descrever, de forma mais extensa, a natureza e, quando possível, o efeito da incerteza. Na hipótese do emprego de parágrafo de ênfase, o parecer permanece na condição de parecer sem ressalva.

Se o auditor concluir que a matéria envolvendo incerteza relevante não está adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis, o seu parecer deve conter ressalva ou opinião adversa, pela omissão ou inadequação da divulgação.

O auditor deve incluir no seu parecer informações consideradas relevantes para adequada interpretação das demonstrações contábeis, ainda que divulgadas pela entidade.

Sempre que o nome do auditor estiver, de alguma forma, associado com demonstrações ou informações contábeis que ele não auditou, estas devem ser claramente identificadas como "não-auditadas", em cada folha do conjunto. Em havendo emissão de relatório, este deve conter a indicação de que o auditor não está expressando opinião sobre as referidas demonstrações contábeis.

Em algumas situações que exigem um parecer com abstenção ou um parecer adverso sobre a adequação das demonstrações financeiras tomadas em conjunto, desde que observado o limite do exame do auditor e que as descobertas deles decorrentes justifiquem, o auditor pode emitir um parecer denominado como parcial, a respeito da uniformidade das demonstrações financeiras com os princípios fundamentais de contabilidade, sob aspectos distintos daqueles que requerem abstenção de opinião ou parecer adverso.

Da mesma forma, na impossibilidade de manifestar-se sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto, nada impede que o auditor expresse sua opinião sobre uma parte delas, com as quais o auditor esteja de acordo. Entretanto, quando ocorrer este fato, o auditor precisa expressar claramente em seu parecer que não há intenção de ser dada uma opinião global sobre as demonstrações financeiras, indicando que esses comentários se limitam aos itens específicos com os quais o auditor esteja de acordo.

Quando as demonstrações abrangem mais de um período, sem que todas tenham sido auditada, o auditor deve evidenciar em seu parecer esta circunstância.

Como regra geral, segundo SÁ (1978, p. 91), *“a data do parecer do auditor é a do término de todos os procedimentos importantes de auditoria, que, na maioria dos casos, coincide com o encerramento dos trabalhos de campo.”*

O parecer do auditor é emitido sobre as demonstrações financeiras que refletem a posição patrimonial e financeira da empresa auditada, assim como o resultado das operações relativas ao período findo em determinada data. Entretanto, até a conclusão do exame pelo auditor, podem ocorrer eventos ou transações que, pela sua relevância, influam substancialmente na posição da empresa, sendo indispensável, portanto, que esses fatores ou eventos sejam considerados na apreciação das demonstrações, financeiras examinadas. Eventos subseqüentes, de atenção especial dos auditores, são acontecimentos que ocorrem entre a data de encerramento das demonstrações financeiras e a do parecer de auditoria e que afetam

significativamente as posições patrimoniais, financeiras e o resultado das operações da empresa.

No que diz respeito à divulgação das informações contábeis estas tem particular importância dentro da doutrina contábil sendo tratada como um importante capítulo da teoria contábil. A evidenciação está diretamente associada aos usuários das demonstrações contábeis. Segundo alguns autores, a quantidade de informações a serem fornecidas depende do grau de necessidade desses usuários. Essa consideração é importante, entretanto, de maneira generalizada, os diversos organismos de regulamentação contábil, consideram um conjunto mínimo de informações necessárias para seus usuários, independente de suas necessidades.

As Demonstrações Contábeis representam uma das principais formas de comunicação das entidades com a sociedade, como forma de prestação de contas.

As informações prestadas pelas empresas, contidas nos Relatórios Contábeis, devem ser úteis, relevantes, oportunas e compreensíveis. Também devem ser precisas, neutras e representativamente fiel, segundo determina o IAIB - Instituto de Auditoria Interna do Brasil (1999): *"A divulgação financeira deve fornecer informação útil à tomada de decisões racionais de investimento, concessões de crédito, etc., por investidores e credores atuais e futuros, bem como outros usuários.*

Sem dúvida, a determinação do grupo de usuários da informação contábil é muito importante na determinação da quantidade e diversidade de informações a serem fornecidas pela contabilidade.

Definindo-se, por exemplo, os acionistas e outros grupos de investidores como sendo o grupo apropriado para o foco a ser adotado pela contabilidade, então a divulgação feita na publicação das informações financeiras pode ser definida como sendo a apresentação de informação necessária para o funcionamento ótimo de mercados eficientes de capitais. Esse enfoque é atribuído principalmente em países com participação forte do mercado de capitais como é os EUA.

Outros grupos de interesse podem ser identificados, como na Europa, os interesses de funcionários e governo tendem a estar no mesmo nível dos acionistas. Na França, por exemplo as empresas são obrigadas a apresentar um Balanço Social a um grupo de funcionários anualmente.

O atendimento pleno das necessidades de informações contábeis de cada usuário, seria considerado ideal para a contabilidade.

Para ALMEIDA (1996, p. 384), "*as informações de natureza econômica e financeira devem ser apresentadas nos principais relatórios contábeis, incluindo notas explicativas (sentido restrito).*" Num sentido mais amplo, a divulgação deve ser abrangente incluindo outras informações, além das demonstrações contábeis, como por exemplo, relatórios suplementares e complementares.

Segundo ATTIE (2000, p. 46), as informações contábeis podem apresentar-se de duas formas:

- Dados quantitativos: informações financeiras;

- Informação não quantitativa: verifica-se a relevância da informação associando-se a informação qualitativa à informação quantitativa.

### 3.5. AUDITORIA INTERNA

Em países como o Brasil, em que somente agora se começa a dar a devida importância aos métodos científicos de administração, é praticamente desconhecida uma aceção clara de controle interno. Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma idéia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, afirma:

*“O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.”*

A definição é provavelmente mais ampla do que o significado que, às vezes, se atribui ao termo. Na realidade, ela reconhece que um sistema de um controle interno se projeta além daquelas questões diretamente relacionadas com as funções dos departamentos de contabilidade e de finanças.

É a partir de um rígido controle interno que a auditoria tem possibilidades de realizar um trabalho efetivo e preciso. Observa-se que, dentro de uma visão sistêmica de empresa, é fácil compreender que, mesmo com sistemas, políticas etc. adequadamente planejadas, a eficiência administrativa será comprometida se a empresa não dispuser de um quadro de pessoal adequadamente dimensionado, capaz, eficiente e motivado.

Dessa forma, podemos atestar que o controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com ao propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controle incluem, mas não se limitam a: forma de organizações, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos, treinamento, carta de fiança etc.

Como se pode depreender, o controle interno gira em torno dos aspectos administrativos, que têm influência direta sobre os aspectos contábeis; há, portanto, necessidade premente de sua consideração conjunta para efeito de determinação de adequado sistema de controle interno.

A função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje unanimemente reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios.

Informações contábeis distorcidas podem levar a conclusões erradas e danosas para a empresa. Apesar disso, embora pareça absurdo, existem muitas empresas para as quais o controle interno é desconhecido. Pensam que tendo empregados de confiança, estarão cobertas contra qualquer irregularidade. Confiar nos subordinados não deixa de ser correto; é necessário, porém, admitir que esta confiança pode dar lugar a toda espécie de fraudes. Basta dizer que grande parte das irregularidades nos negócios, segundo se tem verificado, deve-se a empregados nos quais se confiava. Além disso, quando não existem procedimentos adequados de controle interno, são freqüentes os erros involuntários e os desperdícios.

O desempenho de atividade de auditoria requer, como em qualquer outra função, a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem formar uma opinião. Geralmente, o objetivo da auditoria é fundamentar seu ponto de vista com fatos, evidências e informações possíveis, necessárias e materiais.

Cabe ao auditor identificar e atestar a validade de qualquer afirmação, aplicando os procedimentos adequados a cada caso, na extensão e profundidade que cada caso requer, até a obtenção de provas materiais que comprovem, satisfatoriamente, a afirmação analisada.



A aplicação dos procedimentos de auditoria precisa estar atrelada ao objetivo que se quer atingir. O objetivo é a meta a ser alcançada. Os procedimentos são os caminhos que levam à consecução do objetivo.

Dessa forma, se o objetivo é determinar a existência de um bem, o caminho a seguir é inspecioná-lo fisicamente, buscar uma prova material e satisfatória.

A atitude no recolhimento e avaliação das provas necessita ser independente e impessoal, e o auditor deve agir com critério de forma isenta e inquestionável.

Procedimentos de auditoria são as investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras ou sobre o trabalho realizado.

Em verdade, os procedimentos de auditoria são as ferramentas técnicas, das quais o auditor se utiliza para a realização de seu trabalho, consistindo na reunião das informações possíveis e necessárias e avaliação das informações obtidas, para a formação de sua opinião imparcial.

A opinião formada pelo auditor precisa estar apoiada em bases sólidas, alicerçada em fatos comprovados, evidências factuais e informações irrefutáveis. O auditor é em essência, um elemento ligado a investigações minuciosas que lhe dêem a certeza de que os dados submetidos ao exame são, ou não, exatos. Caso obtenha provas concretas suficientes para que o convençam, precisa estar seguro para convencer, por outro lado, pessoas que não estejam ligadas ao fato.

O auditor precisa ser seu próprio controlador, atuar como o fiel da balança, não se permitir chegar a conclusões precipitadas devido à falta de substância das provas colhidas ou à interferência de pontos de vista diferentes dos seus.

Cada uma das provas obtidas precisa ser adequadamente pesada. Todo ponto de vista deve ser analisado. O auditor precisa avaliar cada elemento quanto à sua objetividade, importância, validade e confiabilidade. A dificuldade ou o custo da prova a ser obtida não podem constituir-se em impedimentos para não obtê-la, a menos que o auditor a julgue desnecessária.

A complexidade e o volume das operações realizadas pelas empresas fazem com que os procedimentos de auditoria sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem. Cabe ao auditor, com base nos elementos de juízos de que disponha, determinar o número e a profundidade de operações a serem examinadas, de forma a obter elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

A quantidade e a profundidade requeridas para suportar a opinião do auditor são questões que o auditor deve determinar quando no exercício de seu juízo profissional, após estudo metuculoso que cada caso requer. Não há uma só receita para medir a extensão e profundidade que cada caso requer, como na composição, a título ilustrativo de um bolo. A natureza do item em exame, a materialidade, o risco envolvido e o tipo de material como prova disponível devem ser analisados pelo auditor para exercer seu juízo à luz de elementos palpáveis.

O uso de amostragem estatística tem sido, em alguns casos, considerado vantajoso. O emprego dessa prática não restringe o julgamento do auditor, mas fornece fórmulas estatísticas para a medição dos resultados obtidos que, de outro modo, poderiam não ser conseguidos.

Os padrões conhecidos de auditoria exigem que, em cada exame, o nível do trabalho seja adequado para fundamentar um parecer competente. Não obstante, isso não significa que o nível de teste em profundidade e extensão deva ser o mesmo, para cada caso; tampouco significa que deva ser igual de um ano para outro.

O grau de extensão dos testes pode ser maior para alguns itens selecionados. Ao mesmo tempo, deve-se examinar a profundidade e ver se todos os itens componentes são potencialmente importantes a serem revisados numa base constante em extensão e profundidade.

A oportunidade com que se aplicam os procedimentos de auditoria implica a fixação de época apropriada a sua realização.

Um procedimento de auditoria proporciona maior ou menor benefício em decorrência de ser aplicado no momento oportuno. A execução da auditoria tem por objetivo determinar a adequação do dado colocado à prova. Entrementes, tal dado pode não espelhar seu suposto objeto. Qual o valor da realização tardia de procedimentos de auditoria? A resposta a esse caso aliada ao fato do objeto já ter sido corrigido poderá claramente explicar que se deixou escapar a oportunidade do momento da aplicação do procedimento de auditoria.

Assim sendo, vemos que a oportunidade deve ser vista e perseguida permanentemente. Muitas vezes, a argúcia e a perspicácia tornam-se fatores imprescindíveis para a aplicação do procedimento em momento oportuno. À medida que o conhecimento do auditor avança em todos os sentidos, sua visão torna-se mais ampla e periférica, conhecendo em detalhes a forma com que se processam os elementos e seus riscos, podendo determinar a aplicação de determinados procedimentos nos momentos mais oportunos.

O exame físico, por sua vez, é a verificação in loco; deverá proporcionar ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado. O exame físico realizado pelo auditor deve conter as seguintes características:

- Identificação: comprovação através do exame visual do item específico a ser examinado.
- Existência física: comprovação, através da constatação visual, de que o objeto ou item examinado existe realmente.
- Autenticidade: poder de discernimento de que o item ou o objeto examinado é fidedigno.
- Quantidade: a apuração das quantidades reais existentes fisicamente, somente se dando por satisfeito após apuração adequada.
- Qualidade: exame visual de que o objeto examinado permanece em uso, não está deteriorado e merece fé.

O exame físico não existe por si só. Ele é um procedimento complementar para o auditor certificar-se de que há uma correspondência contábil. Assim a existência física serve para determinar que os registros contábeis estão corretos e seus valores adequados, em função da qualidade do item examinado.

A confirmação, como procedimento de auditoria, implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar.

Para ser competente, a prova deve ser tanto válida quanto relevante. A validade do elemento comprobatório é tão dependente das circunstâncias em que é obtida, que generalizações sobre a confiança nos vários tipos de prova estão sujeitas a sérias restrições. Dessa forma, quando for reconhecida a possibilidade de restrições, a obtenção de elemento comprobatório através de fontes externas independentes à empresa proporciona maior grau de confiança do que aquele obtido internamente.

É recomendável que o auditor determine adequadamente o tipo de confirmação necessária, podendo inclusive utilizar ambos os tipos de confirmação.

Uma vez feita a seleção dos itens a serem confirmados, o auditor deve exercer controle rigoroso quanto ao despacho dos pedidos de confirmação e o efetivo recebimento das respostas. Entre outras, as seguintes informações relativas ao procedimento de confirmação são de grande valia:

- Seleção criteriosa dos itens a serem confirmados;
- Datilografia concisa das cartas de pedidos de confirmação, com as datas determinadas como base para o procedimento de confirmação;
- Revisão detalhada, pelo auditor, da datilografia quanto ao nome e endereço da pessoa selecionada, data-base do pedido de confirmação e as assinaturas autorizadas;
- Controle dos pedidos de confirmação a serem despachados;
- Envelopamento das circulares, colocação do envelope de retorno, selagem e postagem;
- Verificação das confirmações recebidas e despacho do 2º pedido para as não respondidas;
- Confirmação pessoal para os pedidos de confirmação não respondidas aos 1º e 2º pedidos; e,
- Procedimento alternativo de verificação para as respostas não recebidas, através de 1º e 2º pedidos de confirmação pessoal.

Com respeito à confirmação positiva, o auditor deve carrear todos os esforços para a obtenção de uma resposta, utilizando o 1º pedido de confirmação, o 2º pedido de confirmação ou a confirmação pessoal junto à empresa da qual se queira a resposta.

Entretanto, nem sempre todos os pedidos de confirmação serão efetivamente respondidos, uma vez que envolvem companhias externas àquelas auditadas. Após esgotados os recursos disponíveis para a obtenção

de resposta, o auditor, dependendo do resultado obtido daquelas respostas efetivamente recebidas, pode proceder ao exame alternativo.

O procedimento alternativo é o último meio que o auditor deve utilizar, uma vez que não foi obtida a informação independente. Esta prática se torna viável desde que as confirmações recebidas nada tenham revelado de anormal em relação ao item auditado, e desde que suportada por volume razoável de respostas que assegurem ao auditor a efetividade do controle interno.

Com relação as respostas recebidas, o auditor deve estar atento para quaisquer informações provenientes das pessoas que responderam ao pedido nas confirmações. Essas informações necessitam ser minuciosamente examinadas, pois podem revelar fatos nem sempre obtidos na própria empresa, e que geram problemas dos mais variados aspectos, por exemplo, desvios, apropriações indébitas, valores irreais etc.

O exame dos documentos originais é o procedimento de auditoria voltado para o exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle.

As transações comerciais compreendem o repasse de propriedades de bem ou serviços prestados. Acompanha e atesta a idoneidade de sua realização, documentação hábil que é a base de inúmeras ocorrências contábeis, fiscais e legais. Por outro lado, dentro da própria empresa, existem transações que merecem também ser evidenciadas por documentação que forneça suporte contábil e de controle interno de sua realização.

Quando o auditor realizar o exame dos documentos originais, deve ter sempre em mente qualidades como:

**Autenticidade:** poder de discernimento para verificar se a documentação examinada é fidedigna e merece fé.

**Normalidade:** determinação de que a transação realizada é adequada em função da atividade da empresa.

**Aprovação:** verificação de que a transação e a documentação-suporte foram efetivamente aprovadas por pessoas em níveis adequados e responsáveis.

**Registro:** comprovação de que o registro das operações é adequado em função da documentação examinada e de que está refletida contabilmente em contas apropriadas.

A conferência de cálculos é o procedimento de auditoria voltado para a constatação da adequação das operações aritméticas e financeiras. Embora seja este o procedimento de auditoria mais simples e completo por si mesmo, é a única forma de constatação das várias operações que envolvam somas e cálculos.

Esta técnica é amplamente utilizada em virtude de a quase totalidade das operações dentro da empresa estar voltada para este processo contábil. Não se deve, em qualquer que seja a situação, subestimar essa técnica, que pode revelar as situações em que os erros possam ter sido cometidos e que levaram, conseqüentemente, a distorções nas demonstrações financeiras.

Embora os valores dispostos possam ter sido conferidos pela empresa, é de grande importância que sejam conferidos pelo auditor.



Exemplificando, para uma fita de soma de um diário auxiliar de clientes que tenha sido preparada pela área, ainda que o valor seja de um número infinito de clientes e de grandeza impressionante, é imprescindível que o auditor refaça sua soma. É importante lembrar que em uma fita de soma podem ser incluídos ou excluídos números sem que este seja, impressos. Além disso, em virtude da queda de eficiência dos funcionários poderão ocorrer erros que, mesmo ao acaso, acarretarão distorções numéricas, com o conseqüente efeito nas demonstrações financeiras.

Quanto ao exame de escrituração, refere-se à técnica de auditoria utilizada para constatação de veracidade das informações contábeis. Este é o procedimento de auditoria usado para o levantamento de análises, composições de saldo, conciliações etc. A composição de saldos serve ao auditor para a formação ordenada de uma conta contábil em sua totalidade.

A conciliação de saldos tem por objetivo a obtenção de um saldo comum propiciado por diferenças existentes entre duas ou mais fontes de informação. Por exemplo, a conciliação bancária pela confrontação do extrato bancário com o valor expresso no razão da empresa.

A investigação minuciosa nada mais é que o exame em profundidade da matéria auditada, que pode ser um documento, uma análise, uma informação obtida, entre outras. Quando essa técnica é colocada em prática, tem por objetivo certificar que o objetivo auditado, no momento, realmente é fidedigno, devendo o auditor, para tanto, ter os conhecimentos necessários para detectar a existência de quaisquer anomalias.

A investigação deve ser colocada em prática em tudo que o auditor examinar. Portanto, ao examinar uma documentação, ou na obtenção de uma informação, o auditor coloca em exercício seu julgamento profissional, para determinar se a matéria examinada ou informação recebida é fidedigna.

O inquérito, como procedimento de auditoria, pode ser utilizado através de declarações formais, conversações normais ou sem compromisso. Quando da aplicação do inquérito, o auditor deve ter em mente que as respostas obtidas deverão ser examinadas para a comprovação das informações recebidas.

O inquérito é, provavelmente, o método de coleta de informações de que o auditor mais se utiliza, tanto para a obtenção do conhecimento do sistema de controle interno, quanto para a obtenção de dados e identificação de várias tarefas executadas ou explicações necessárias às matérias em exame pelo auditor.

É recomendável ter em mente que o pessoal entrevistado fornecerá opiniões diversas sobre a revisão do auditor e, conseqüentemente, sobre o próprio sentido de seu trabalho. Dessa forma, é vital que, para o sucesso total desse projeto, exista, entre a auditoria e o pessoal entrevistado, aceitação mútua.

O principal objetivo do inquérito é obter as informações necessárias ao andamento do trabalho do auditor. À medida que se quer aprofundar no assunto, deve-se ouvir o pessoal entrevistado, sobretudo, evidentemente, se suas informações contribuem para o trabalho proposto.

Geralmente, as entrevistas envolvem vários pontos de vista, e nem sempre aquilo que se quer saber é dito, sendo comum surgirem opiniões, filosofias, pontos de vista, meias verdades etc. Ao auditor interessam somente informações verdadeiras baseadas em fatos reais relevantes.

A utilização correta das informações obtidas exige análise criteriosas delas; por essa razão, as perguntas sobre um mesmo assunto precisam ser feitas a diversas pessoas durante o inquérito, de forma que se consiga conhecimento profundo e adequado sobre o assunto.

Durante o inquérito, o auditor precisa respeitar o pessoal entrevistado quanto aos conhecimentos que possui sobre o serviço praticado. À medida do possível, solicitar-lhes idéias sobre melhorias que possam ser implementadas ao objeto em exame. Esta prática é a melhor forma de conquistar a confiança das pessoas entrevistadas; por exemplo, no caso de adoção de um novo sistema que contenha as idéias formuladas pelos entrevistados, eles demonstrarão mais interesse em fazer funcionar este novo sistema.

Os registros auxiliares, por sua vez, constituem, em verdade, o suporte da autenticidade dos registros principais examinados. Assim, o uso desta técnica deve sempre ser conjugado com o uso de outras que possam comprovar a veracidade do registro principal.

Ao examinar os registros auxiliares, o auditor deve estar atento à autenticidade e às possibilidades de serem adulterados.

Um artifício muito usado para efeito de controles internos, gerenciais e contábeis repousa na manutenção de registros auxiliares que constituem, por vezes, o detalhamento dos registros principais.

A correlação das informações obtidas aplicadas a seguir, nada mais é do que o relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas.

Durante os trabalhos realizados pelo auditor, certamente executará serviços que terão relações com outras áreas do balanço ou do resultado do exercício. À medida que for observado o relacionamento entre estas, o auditor estará efetuando a correlação das informações obtidas.

Todos esses procedimentos exigem a observação como é técnica indispensável à auditoria. Pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exame, e é uma técnica dependente da argúcia, dos conhecimentos e da experiência do auditor, que, colocada em prática, possibilitará que sejam identificados quaisquer problemas no item em exame.

Esse procedimento de auditoria exige senso crítico do auditor, e tal postura crítica o diferenciará das demais profissões ligadas à contabilidade.

A utilização adequada dos procedimentos de auditoria e sua conjugação aos objetivos a serem atingidos formularão o programa de trabalho de auditoria por área ou tarefa, a serem utilizados de acordo com os objetivos traçados e a segurança fornecida pelo controle interno. Poderão existir casos em que com a utilização de um só procedimento de auditoria o objetivo terá sido cumprido, e casos em que se fará necessária a conjugação de todos os possíveis procedimentos.

Muitos procedimentos de auditoria podem ser executados, praticamente, em qualquer época do ano. No curso de auditoria preliminar, o auditor realiza testes nos registros, nos procedimentos e representações da

empresa, para determinar o grau de confiança que merecem. As conclusões obtidas ajudarão o auditor a determinar os procedimentos de auditoria a serem aplicados para a complementação do exame. É uma prática aceitável o auditor executar partes substanciais de seu exame em datas intermediárias.

Quando parte significativa do exame é executada durante o ano, e o controle interno da empresa é eficiente, os procedimentos de auditoria aplicáveis no final do ano podem consistir, principalmente, em comparações dos saldos de balanço com os saldos de datas anteriores examinadas, assim como na revisão e investigação de transações incomuns ou variações significativas. Entretanto, o auditor deve dar-se por satisfeito de que os procedimentos de controle interno continuam válidos no fim do ano. Isto não significa que ele deve testar novamente os registros e transações, a menos que suas investigações e observações o levem a crer que as condições se tenham modificado substancialmente.

Os testes de procedimentos são particularmente apropriados no exame das contas que abrangem grande número de transações. Por outro lado, no exame das contas que representam o resultado acumulado de poucas transações, pode dar-se maior ênfase na comprovação dos saldos do que nos testes de procedimentos.

A aplicação dos procedimentos de auditoria, além de considerar a época apropriada para obter o melhor benefício da prova a ser conseguida, também é importante para sincronizar a oportunidade do momento da realização do trabalho, para que todos os efeitos e provas sejam concomitantemente obtidos, por exemplo, do dinheiro existente em caixa e

bancos, dos títulos e valores de propriedade da empresa, dos empréstimos bancários e outros itens relacionados.

O elemento surpresa pode também requerer o estabelecimento de controle de auditoria sobre ativos prontamente negociáveis e a fixação de um “corte” (cut-off) apropriado em data diferente da do encerramento das demonstrações financeiras. Estas questões devem ser resolvidas à luz da eficiência do controle interno em cada uma das situações específicas.

A necessidade de um método para levar a cabo os procedimentos de auditoria torna-se evidente. A título de exemplo, na aplicação dos procedimentos de auditoria para a observação do levantamento físico dos estoques, a revisão dos procedimentos propostos pela empresa é tão essencial quanto o é a revisão dos procedimentos que estabelecem o “corte” (*cut-off*) apropriado das vendas e compras nos livros contábeis.

### 3.6. CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INDEPENDENTE NA MELHORIA DA QUALIDADE DAS INFORMAÇÕES FINANCEIRAS

A função da auditoria independente é muito importante ao mercado de capitais e a todos os usuários das demonstrações contábeis auditadas para suportar determinadas transações e decisões, pela confiança que gera à todo processo, quanto a qualidade das informações prestadas.

A credibilidade e importância deve-se a diversos fatores, entre os quais destaca-se:

**CONFLITO DE INTERESSES:** Muitos usuários das demonstrações contábeis estão preocupados com o atual ou potencial conflito de interesses entre eles e a administração da entidade. Esta preocupação estende-se ao receio de que tais demonstrações e as informações adicionais preparadas pela administração possam ser intencionalmente enviesadas em favor da administração.

*Conflitos de interesses podem também existir entre as diferentes classes de seus usuários, como credores e acionistas. Assim, os usuários procuram obter, através dos acionistas, a certeza de que a informação está: (1) livre de viés da administração; (2) neutra com respeito a vários grupos de usuários, isto é, a informação não é apresentada de forma que favoreça um grupo de usuários em detrimento a outro ( BOYTON e KELL (1995, p. 35).*

**CONSEQÜÊNCIA:** Demonstrações contábeis publicadas representam uma importante e, em alguns casos, a única fonte de informações utilizadas na execução de significativos investimentos, empréstimos e outras decisões. Assim sendo, os usuários querem que essas demonstrações contenham o máximo possível de informações relevantes.

*Em função das conseqüências econômicas, sociais e outras, provenientes de suas decisões, os usuários procuram os auditores independentes para obtenção da segurança de que estas demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, incluindo todas as divulgações apropriadas, conforme BOYTON e KELL (1995, p. 36).*

**COMPLEXIDADE:** Tanto a contabilidade como o processo de preparação das demonstrações financeiras têm se tornado incrivelmente complexos. As normas de contabilização e divulgação de leasing, pensões, imposto de renda e lucro por ação são exemplos deste fato. Assim como o nível de complexidade aumenta, também aumenta o risco de interpretações errôneas e erros não intencionais.

**AFASTAMENTO:** Distância, tempo e custo tornam impraticável para a maioria dos usuários interessados em demonstrações contábeis o acesso direto aos registros contábeis subjacentes para executar suas próprias verificações das afirmações contidas em tais demonstrações. É preferível aceitar a qualidade dos dados financeiros, uma vez que, novamente, os usuários confiam na independência do relatório do auditor para suprir suas necessidades.

Por todo esse detalhamento relatado quanto à auditoria, observa-se a grande importância e imprescindível necessidade de uma presença efetiva da ética nas relações interpessoais, na avaliação e análise documental, nos procedimentos atinentes à auditoria.

Portanto, a seguir, busca-se apresentar alguns dos conceitos e aplicações da ética dentro do tema em estudo.



### 3.7. ÉTICA NA AUDITORIA

Sendo o homem um ser que age, um ser que se conduz, cria também circunstância às quais a ciência, como um todo, se apresenta incapaz de resolver. Então, esse problema que a ciência demonstra mas não resolve, chama-se “problema ético” - que ocupa o ápice da função da filosofia, no sentido do aperfeiçoamento moral da humanidade e na determinação essencial do valor do “bem”, quer para o indivíduo quer para a sociedade.

#### 3.7.1. A ciência Ética

O ser humano é o resultado de sua formação, em seu tempo, de sua família, de suas experiências, crenças, religião, dos conceitos e preconceitos da época em que vive; na realidade, o homem é um ser essencialmente subjetivo, tendo como característica fundamental da atividade humana, a liberdade. Nós, indivíduos, podemos inventar e escolher, em grande parte, a nossa forma de vida. Podemos optar pelo que nos parece bom, ou seja, pelo que é conveniente para nós, em oposição ao que nos pareceu mau e inconveniente.

Essa opção de escolha, nos conduz a um problema de conduta que é o alcance e conhecimento do valor da ação humana. Por mais que o homem se certifique de verdades, ou que se detenha confiante e alicerçado em seu

conhecimento, sempre haverá o questionamento: O que fazer? Qual é o melhor padrão de conduta? Qual é a obrigação existente?

Tradicionalmente a ética é entendida como um estudo ou reflexão científica ou filosófica e eventualmente até teológica, sobre os costumes ou sobre as ações humanas. Mas também chamamos de ética a própria vida, quando conforme aos costumes, considerados corretos.

A ética pode ser o estudo das ações ou dos costumes e pode ser a própria realização de um tipo de comportamento. Tratando de normas de comportamento, a ética deveria chamar-se uma ciência normativa. Tratando de costumes é uma ciência descritiva. A ética aparece ligada ao problema da liberdade, do bem e do mal, o problema da consciência mora e da lei, além de vários outros problemas desse teor.

Didaticamente pode-se separar os problemas teóricos da ética em dois campos. Em um dos problemas gerais e fundamentais, como liberdade, consciência, bem, valor, lei, e outros, e no segundo, os problemas específicos, de aplicação concreta, como os problemas da ética profissional, no trabalho, na política, sexual, matrimonial, e bioética. Esta separação, no entanto, não existe no campo da vida real pois os problemas éticos se inter-relacionam.

SOUZA e RODRIGUES (1987, p. 59), afirmam que *“falar sobre Ética é falar sobre valores e virtudes. Valor e virtude, por sua vez, se referem a comportamento humano. Então, o campo ético é constituído, de um lado, por comportamentos e, de outro, por juízos de valor, pela apreciação sobre esses comportamentos.”*

A Ética tem como objetivo procurar analisar, interpretar e organizar o comportamento das pessoas, segundo a dignidade do ser humano e ditar os princípios científicos que inspiram amoral humana para que o homem alcance seus objetivos durante a vida.

No que diz respeito ao ramo da ética empresarial, os valores éticos incluem honestidade, veracidade, cumprimento de contratos e acordos, quando cultivados com zelo, são condicionantes que favorecem a evolução dos negócios empresariais. As empresas que valorizam os princípios éticos tendem a liberar seus funcionários do horário fixo, da presença na empresa, dá liberdade de ação, para que exerçam suas atividades sem vigilância impositiva, e têm recebido em troca, maior fidelidade e conscientização de valores, reduzindo roubos, desvios e mentiras.

Essa postura tem levado a se valorizar cada vez os valores intangíveis que integram os recursos humanos da empresa, e que tem na ética o seu principal fundamento, que incorpora elementos vitais para a eficiência como a motivação, a pontualidade, a assiduidade, a lealdade, o espírito de equipe, a confiabilidade, o empenho - todas essas qualidades que o dinheiro não pode comprar, mas que são imprescindíveis em um mercado evolutivo e competitivo.

O estudo e as reflexões acerca da Ética tem sua base na filosofia. Já na Grécia antiga os pensadores se preocupavam com questões acerca da ética, de seus fundamentos, dos juízos, da verdade e da consciência e na construção de seus princípios científicos.

A ciência, com suas leis e teorias, não deixa de exercer influência sobre o comportamento humano, que resulta no reconhecimento de valores objetivos, no direcionamento da atitude do homem perante o homem e o mundo que o cerca; na realidade, ela torna claro o problema do “dever”, mas não o resolve.

A ciência demonstra a verdade e os seus limites, mas não ultrapassa a questão fundamental, existente além do conhecer e do agir, que é o direito de “ser”. O homem é um “ser” que existe entre outros entes, com problemas de “fazer”, de “existir”, e também com uma natureza transcendental que necessita de conhecimentos subjetivos para definir os seus valores de conduta, o valor da ação, e explicitar o “bem” a ser realizado, a problemática da conduta humana, que atua através de um ramo filosófico ao qual se denomina “Ética”.

A ciência ética, ou moral, procura orientar a conduta dos homens indicando-lhes “como agir”, onde os valores não são somente ensinados, mas sim, vividos. Ela estuda a atividade humana sob o aspecto do “bem”. Esse bem, ao final, acaba por conduzir o homem à busca de algo maior, a promover o bem a uma forma considerada perfeita sob todos os aspectos, o que o leva a sair da cultura ética e moral, para alcançar o transcendental representado pela religião - um procedimento consciente de busca subjetiva de um ser supremo.

Quanto ao trabalho, este, na Antiguidade era considerado como um ato de servidão, uma submissão e reco de tortura. Somente escravos

trabalhavam. Senhores eram capitães de guerra, conquistadores, cortesãos, proprietários de terra, aristocratas, e jamais se faziam qualquer tarefa manual.

*A Grécia antiga caracterizava-se como uma sociedade escravista. Neste tipo de sociedade as relações de poder eram polarizadas entre senhores e escravos. Aos primeiros, responsáveis pelo pensar, pelo trabalho intelectual, estava reservado o direito à cidadania, o direito ao julgamento do destino comum. Os escravos, as mulheres e crianças, a quem cabia o trabalho manual, não participavam do espaço público das decisões, ficando-lhes reservado o universo privado que representava o espaço do constrangimento, da obediência, da obrigação. (SOUZA e RODRIGUES, 1987, p. 43)*

Com o fim da escravidão, as pessoas se viram na obrigação de praticar atos de subsistência, e alguns começaram a “vender” sua força, sua saúde, de sua liberdade seu conhecimento artesanal, em troca de pagamento, iniciando-se assim as atividades de escambo, de troca e de comércio.

Na Era Moderna, segundo SCOUT (s. d., p. 34), com “o surgimento e fortalecimento de uma nova classe social, - a burguesia - corresponde o desenvolvimento de uma nova ordem de valores, que passa a nortear as relações entre os homens.”

Segundo o mesmo autor, essa nova classe exercia a mão de obra livre e dedicada, tendo como “*características as virtudes de laboriosidade, honradez, puritanismo, amor à pátria e à liberdade, em contraposição aos vícios da aristocracia - desprezo ao trabalho, ociosidade, libertinagem*”.

Embora o trabalho seja visto como um “dever”, (houve um tempo que era sinônimo de castigo), ele também é sinônimo de “liberdade” (pela prática política e para o pleno exercício da cidadania), pois a opção e a escolha é

dada a cada um para direcionar-se segundo sua escolha mas também, de acordo com os princípios éticos, com os valores de uma vida em sociedade.

Essa vida em sociedade também veio nortear os valores nas relações humanas e rompendo o vínculo com a política, desvaloriza a autonomia e valoriza a comunicação, o relacionamento e os valores morais são vistos como critérios imprescindíveis para a convivência na sociedade moderna.

Atualmente, as pessoas têm necessidade de exercerem atividades econômicas e cada uma procura, segundo suas aptidões e opções, uma profissão que lhe dê condições de subsistir e prosperar, respeitando os valores éticos. FRANKENNA (1975, p. 39), *“ética do trabalho consiste em entender essa atividade - o trabalho - como fator fundamental à construção da identidade e da realização pessoal e ao estabelecimento de uma ordem social, onde prevaleçam relações fundadas na dignidade, liberdade e na igualdade entre os homens”*.

O problema da vida é para o homem, em todos os setores, tem sua base primária no problema de ordem. A vida física é uma questão de ordem, a vida intelectual, e a vida ética e moral também.

Em todos os setores da natureza encontramos a ordem. No movimento dos astros, no crescimento do vegetal, nas regras matemáticas, nas reações químicas, pois existe uma ordem universal, dinâmica e concreta. As leis que as diversas ciências formulam, são enunciados da ordem que as sustentam.

Como não poderia deixar de ser, a Ética também possui a sua ordem estabelecida pela razão, realizada através do raciocínio que se manifesta e

regula a vontade, a atividade e a consciência humana, e pode ser definida como ordem moral. Essa é uma ordem com a característica especial da liberdade, pois, o homem tem o direito de agir de forma ordenada ou desordenada.

Por exemplo o Direito é uma ciência normativa ética, cuja finalidade não é o simples conhecimento teórico mas sim, dirigir a conduta humana na vida social, e dirigir a liberdade, no sentido da justiça. Quem pratica um crime, está violando a ordem moral, não exerce a ética e abusa da sua liberdade.

A ordem existente no mundo, é cada vez mais realizada pelo homem, desde o aproveitamento das riquezas até as conquistas revolucionárias da tecnologia, e, graças ao espírito do homem e sua atividade transformadora, a ordem no universo se amplia e se aperfeiçoa a cada tempo.

O autor Robert Henry SCOUT (s. d.), em seu livro *“Ética empresarial”* relata alguns fatos da história, onde o exercício do poder ultrapassou os limites do direito e alcançou as raias do egoísmo, de tal forma, que as pessoas acabaram perdendo as medidas do senso comum e do respeito ao direito do próximo e à prática da justiça, como ocorreu no episódio de Watergate, onde estiveram implicados os principais assessores do presidente.

Também na Segunda Guerra Mundial, muitas foram as circunstâncias de degradação humana por experiências médicas, e por trabalhos forçados a que foram sujeitos em especial os judeus e seus descendentes, em nome de uma *“limpeza étnica”*.

Quanto às empresas, as grandes preocupações têm sido quanto à reserva de conhecimentos, de pesquisas industriais, de implantação de novos produtos, a fim de não perderem sua prioridade no que diz respeito a divulgação de novas tecnologias, novos processos, inovações em termos de produtos e serviços, garantindo assim a saída em primeiro lugar no mercado.

Historiadores, sociólogos, estadistas, políticos, filósofos, estudiosos de correntes diversas, têm procurado diagnosticar o mal de que sofre a sociedade moderna. Uns, atribuem as mazelas do corpo político e social às dores do crescimento: o país em evolução rápida sofre os desajustes próprios do adolescente, dizem. Outros salientam o fator econômico, com todas as suas ramificações, como causador do mal-estar generalizado. O remédio, em sua opinião, seria a melhor distribuição da riqueza. Ainda outros crêem, com exagerado otimismo, que com a subida do nível cultural das massas, o homem moderno será capaz de criar uma sociedade ideal.

Segundo SCOUT (s.d., p.16) *“exortações, sermões, ações pedagógicas, têm eficácia restrita diante dos apelos ao consumo, ao enriquecimento, ao afã de vencer na vida. Sensibilizar ou tornar conscientes os agentes, quanto às implicações morais de seus atos, é sem dúvida necessário.”*

No Brasil, os avós comentam que para garantir a palavra empenhada, bastava um “fio do bigode”. Hoje, para se conseguir uma compra a crédito exige-se nome dos antepassados, referências e há empresas de grande porte que exige, inclusive, atestado de antecedentes criminais de seus futuros



funcionários e, em alguns casos, ainda são logrados pois a possibilidade de serem preparados documentos falsos e diplomas ainda é muito grande.

São atos conseqüentes, da falta de ética e, segundo SCOUT (s. d., p. 19), do *“enfraquecimento do controle social exercido pelas agências ideológicas tradicionais - a família, a comunidade local, a escola, a igreja, principalmente nas grandes metrópoles em que a atomização dos agentes sociais virou regra”*. Com essa degradação, as próprias pessoas vão se desvalorizando, por não darem importância ao que falam ou prometem, por não valorizarem a si mesmos e aqueles que as rodeiam.

O universo globalizado de hoje tem por característica essencial a competição e esta muitas vezes abre as portas para a concorrência desleal, para ações deliberadas de proveito próprio, individual, e que acabam por beneficiar um em detrimento de muitos.

A busca de renovação dos princípios morais, de ética, em todos os sentidos tem levado a sociedade e as nações a realizarem ações de tentativa de corrigir o rumo pelo qual tem caminhado a humanidade. Há uma busca geral de conserto, partindo de ações contra as próprias autoridades: líderes, prefeitos, membros parlamentares, governantes, e até mesmo integrantes do judiciário - aqueles que devem preservar a lei e a ordem, estão sendo procurados por não respeitarem direitos e não obedecerem normas éticas.

É fato notório que todos nós somos livres para agir em conformidade com nossas decisões mas a responsabilidade moral, as instituições da ética deverão nortear essas ações uma vez que nós não somos guiados pela fatalidade. Assim, vemos que o que legitima a ética é a sua racionalidade,

além da força, da transparência de determinados princípios que são evidentes e universais.

Temos que exercer o compromisso com julgamentos de valor acerca da justiça e dignidade humana, assumindo uma posição criteriosa a esse respeito. Em suma, temos que exercer o compromisso com julgamentos de valor acerca da justiça e dignidade humana, assumindo uma posição criteriosa a esse respeito, em todas as circunstâncias e relacionamentos e, principalmente, buscando corresponder aos princípios éticos que nos são concedidos.

SCOUT (s. d., p. 48), afirma que, *“no último quarto deste século a questão ética tornou-se um imperativo no universo das empresas privadas e, por extensão, das organizações públicas do primeiro mundo. Converteu-se até em disciplina obrigatória nos cursos universitários”*

O objetivo de estudo da ética é entender os conflitos existentes entre as pessoas, buscar suas razões, considerando a diferença de crenças e valores, e com base nisto estabelecer tipos de comportamento que permitam a convivência em sociedade.

A ética está presente em todas as normas de comportamento e é imprescindível a sua presença em cada sociedade, mas, embora estejam estritamente relacionados, não se podem confundir a ética e a moral.

Não é a ética que estabelece os princípios, normas ou regras de comportamento numa comunidade. As práticas morais já estão em vigor e através delas a ética procura determinar a essência da moral, sua origem, as

fontes da avaliação moral, objetivas e subjetivas e o princípio que rege a mudança e a sucessão de diferentes sistemas morais.

Nas relações cotidianas nos deparamos com problemas como: Devo cumprir a promessa que fiz ao meu amigo, embora hoje perceba que me causará prejuízos? Devo dizer sempre a verdade ou há ocasiões em que devo mentir? Se numa empresa, sei que um amigo está agindo de forma contrária as normas legais da mesma, devo denunciá-lo?

Em todos esses problemas práticos, a solução não concerne somente à pessoa que os propõe, mas também a outras que sofrerão as consequências da sua decisão e da sua ação.

Em situações como estas, os indivíduos se defrontam com a necessidade de basear seu comportamento por normas que se julgam mais apropriadas ou mais dignas de ser cumpridas. Estas normas são aceitas intimamente e reconhecidas como obrigatórias, servindo-se de argumentos ou razões para justificar a decisão adotada ou os passos dados.

A este comportamento prático-moral, que já se encontra nas comunidades mais primitivas, sucede, posteriormente, a reflexão sobre ele. Os homens não só agem moralmente, mas refletem sobre esse comportamento prático. Nessa passagem do plano da prática moral para o da teoria moral, que coincide com o início do pensamento filosófico, já estamos na esfera dos problemas éticos.

Os problemas éticos se caracterizam pela generalidade. Se na vida real um indivíduo enfrenta uma determinada situação, deverá resolver por si mesmo, com a ajuda de uma norma que reconhece e aceita. A ética poderá

dizer-lhe, em geral, o que é um comportamento pautado por normas, ou em que consiste - o bom - do qual faz parte o procedimento do homem concreto. Definir o que é o bom cabe ao investigador da moral, ou seja, do ético. O problema do que fazer em cada situação concreta é um problema prático-moral e não teórico-ético. A ética tem como tarefa investigar o conteúdo do bom e não determinar o que cada indivíduo deve fazer em cada caso. Evidentemente, as respostas sobre o que é o bom variam de uma teoria para outra: para uns o bom é a felicidade ou o prazer; para outros, o útil, o poder, a autocriação do ser humano, etc.

Mas, justamente com este problema central, existem outros problemas éticos fundamentais, tais como a religião, a política, o direito, a atividade científica, a arte, o trato social, etc.

O problema da essência do ato moral está relacionado com o da responsabilidade. É possível falar em comportamento moral quando o sujeito é responsável pelos seus atos, mas isto, por sua vez, envolve o pressuposto de que pôde fazer o que queria fazer, escolher entre duas ou mais alternativas e agir de acordo com a decisão tomada.

As soluções que se dão aos problemas teóricos não deixam de influir na colocação e na solução dos problemas práticos. Para que a teoria ética não seja uma especulação estéril, mas sim a teoria de um modo real de comportamento do homem, deve-se retornar constantemente aos problemas propostos pela moral prática, vivida, assim como as suas soluções, as quais constituem a matéria de reflexão.

Portanto, conclue-se que ética profissional, esta se refere ao estudo ou uma reflexão, científica ou filosófica e, eventualmente, até teológica sobre os costumes e sobre as ações humanas. Segundo VALLS (1994, p. 12), também é chamada de ética, a própria vida, quando esta é conduzida conforme os costumes considerados corretos. Pode ainda, se chamar ética, a ciência normativa, pois trata-se de normas de comportamento, e ciência descritiva quando trata-se de costumes.

Assim, define VÁSQUEZ (1997, p. 14) *“a ética é a teoria ou ciência do comportamento moral dos homens em sociedade. Ou seja, é a ciência de uma forma específica de comportamento humano”*.

Didaticamente, na literatura encontram-se separados os problemas teóricos da ética em dois campos: em um, tratando dos problemas gerais e fundamentais, tais como liberdade, consciência, bem, valor, lei e outros; e no segundo, tratando dos problemas específicos de aplicação concreta, tais como os problemas de ética profissional, de ética política, de ética sexual, de ética matrimonial, de bioética, entre outras áreas.

### 3.7.2 Ética profissional

Conforme disciplina LISBOA (1996, p. 56), *“a ética profissional compreende o estudo dos conceitos básicos do direito e do dever,”*

Os princípios éticos podem existir por consenso na comunidade, bem como, apresentar-se na forma escrita, o código de ética. O código de ética

torna os princípios obrigatórios aos praticantes, tornando possível que seja assegurada sua observância.

Um dos objetivos de um código de ética profissional é a formação da consciência profissional sobre padrões de conduta. Ele contém afirmações sobre princípios éticos gerais e regras particulares sobre problemas específicos que surgem na prática da profissão. Como nenhum código de ética consegue abranger todos os problemas que aparecem durante o exercício da profissão, ele deve ser suplementado com opiniões de órgãos competentes e por associações profissionais.

Apesar de coibir procedimentos antiéticos, o objetivo primordial do código de ética é expressar e encorajar o sentido de justiça e decência em cada membro do grupo organizado.

Deve haver consenso no grupo sobre o conteúdo do código de ética e atingir todos os membros, e os administradores se disponham a segui-los antes de todos.

Dois conceitos fundamentais devem ser entendidos: a questão ética e os dilemas éticos.

A questão ética é mais fácil de ser identificada, ela se relaciona com a formulação do problema e pode ser facilmente resolvida.

O dilema ético lida com a solução do problema. Envolve a escolha de fatores conflitantes, a solução não é transparente. Um exemplo característico de dilema ético é o do contador que é solicitado pelo presidente da empresa a assinar um balanço com distorções de resultados. Ele deve seguir seus

valores pessoais assumindo uma atitude profissional e não assinar as demonstrações ou manter seu cargo?

Para evitar dilemas éticos as organizações mais sensíveis à importância do código de ética estão investindo em programas de treinamento ético. Alguns instrumentos utilizados, segundo LISBOA (1996, p. 58), são:

- a. elaboração e distribuição de um código de ética para todos os funcionários da empresa;
- b. seminários freqüentes sobre ética;
- c. instituição de uma linha direta de comunicação entre a administração e o funcionário;
- d. formação de comitês de ética;
- e. inclusão do item "Auditoria Ética" nas rotinas de trabalho da Auditoria Interna;
- f. colaboração dos sindicatos e associações de classes para debates e seminários sobre ética.

Um posicionamento ético adotado pela organização pode trazer vantagens lucrativas, à médio e longo prazo, maiores que o prejuízo atual. Por exemplo, a retirada do mercado de algum produto que não esteja dentro dos padrões de qualidade pode elevar a credibilidade da organização junto aos consumidores. A distribuição do código de ética da organização aos seus funcionários leva a uma atitude confiante e segura por parte destes e da comunidade.

### 3.7.3 Ética do contador

A conduta do contador dos dias de hoje, deve ser transparente e adequada às exigências da sociedade, pois será à partir daí seu sucesso. A sociedade está atenta e quer respostas verdadeiras de suas questões levantadas.

O Código de Ética (Resolução CFC 290/70), torna-se um aliado em situações de questões éticas e dilemas éticos. Nessas situações, é importante ter em mente esse código, que pode variar de empresa para empresa, conforme sua política de valores, mas que não pode deixar de existir. Empresas que sofrem problemas éticos, começam a perceber agora a necessidade desse “manual” e a importância da implantação do mesmo, podendo ainda acontecer seminários sobre Ética, alguma forma de comunicação direta com os funcionários e entre os mesmos, comitês, tudo visando resoluções e até mesmo antecipando situações que poderiam acontecer problemas ou dilemas éticos.

Tomando-se por base o código de ética elaborado pelo Institute of Management Accountants, entende-se que o código de ética do contador deve englobar quatro princípios éticos:

**Competência:** Aperfeiçoar-se constantemente através de treinamento; adequar-se aos dispositivos legais (leis, regulamentos, instruções, medidas provisórias, código de ética da profissão); preparar relatórios claros e completos, com recomendações apropriadas após cada análise.



**Sigilo:** Guardar segredo de toda informação confidencial da empresa, bem como, cuidar para que os subordinados também o façam. Não usar informações confidenciais em proveito próprio ou terceiros.

**Integridade:** Recusar presentes; reconhecer e informar à empresa qualquer limitação profissional; evitar conflitos de interesse.

**Objetividade:** Adotar linguagem clara e evidenciar toda informação relevante ao usuário do relatório financeiro.

#### 3.7.4. Ética do auditor

No que diz respeito à ética profissional do auditor, ou seja, do seu campo de atuação, responsabilidades, limites e outros, o auditor deve conduzir seus trabalhos de acordo com as normas internacionais ou locais de auditoria, com a leis e regulamentações. Essas normas contém os princípios básicos e procedimentos essenciais, em conjunto com as respectivas diretrizes.

A função da auditoria deve ser exercida em caráter de entendimento e que o trabalho executado tenha e mereça toda a credibilidade possível, não sendo permissível existir qualquer sombra de dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor.

A pessoa do auditor deve ser a de alguém com profundo equilíbrio e probidade, uma vez que sua opinião influenciará outras pessoas, principalmente em relação a interesses financeiros e comerciais que

eventuais acionistas, proprietários, clientes e fornecedores, dentre outros, possam ter.

Dessa forma, pode-se afirmar que as demonstrações contábeis, quando auditadas, apresentam um grau de comparabilidade maior em relação à observância dos procedimentos técnicos dos princípios contábeis geralmente aceitos, pois estão vinculados aos princípios éticos da organização..

Embora o parecer de auditoria aumente a credibilidade das demonstrações contábeis, o usuário dessas demonstrações não pode presumir que o parecer seja uma maneira de viabilidade futura segura da empresa e nem da eficiência e eficácia de que a administração conduziu os negócios da empresa durante o período coberto pelo parecer. E a responsabilidade de preparar e apresentar as demonstrações contábeis cabe à administração da empresa, não o isentando de suas responsabilidades.

### 3.8. RELAÇÃO EMPRESA-AUDITOR EM FACE DA ÉTICA

Atualmente, o auditor é papel importante na sociedade. No mercado econômico moderno, as informações devem ser rápidas e precisas. O auditor além de comunicador de informações precisas, fidedignas e oportunas, deve ser o avaliador dessas informações.

O auditor deve cuidar com o risco de não ser apenas um confirmador de que os compromissos de ordem legal estariam sendo devidamente

registrados, mas sim, ser reconhecido como profissional que adiciona valor ao processo produtivo, como avalizador das demonstrações financeiras e contábeis nos seus aspectos formais e nos compromissos de ordem social, ou mesmo ético. Nesses compromissos éticos é que o profissional é mais exigido atualmente, o mesmo se espera das corporações que operam e prosperam em uma economia de mercado.

Segundo MULA (1994, p. 69), entre as exigências para um auditor estão *“o preparo técnico e moral, a saber; amplo conhecimento do mundo dos negócios e dos instrumentos tecnológicos que estão disponíveis aos administradores; conhecimento quanto às obrigações de ordem fiscal e social; estudo contínuo de aperfeiçoamento e controle de qualidade.”*

A competência e a habilitação técnica são requisitos éticos para o exercício da profissão.

A sociedade espera do auditor, a palavra final sobre a adequação e credibilidade das demonstrações financeiras e contábeis e demais prestações de contas a que qualquer mandatário esteja obrigado, legal ou moralmente.

Ainda segundo o mesmo autor, a tendência é que ocorra uma internacionalização das práticas contábeis e de auditoria nos mercados globais de capital. Inclusive, considerando o fenômeno da globalização, onde as empresas possuem investimentos e atuam nos diversos países do planeta, a disponibilidade de informações precisas em tempo real tem papel preponderante na credibilidade das informações contábeis.

Evidências recentes, como as crises econômicas da Rússia e dos países do sudeste asiático, demonstram um grau de fragilidade nos sistema

de controle e de informações. Nesta oportunidade, o Banco Mundial aconselhou as empresas de auditoria a exigirem as demonstrações contábeis em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, e não as locais, a fim de propiciar a transparência das informações divulgadas pelas empresas.

A ampliação do espaço geográfico e o aumento da competitividade das operações, nos dá a dimensão da importância do papel da evidenciação das informações contábeis de maneira adequada. Neste contexto, a auditoria assume relevante papel na contribuição para o fornecimento de tais informações. Dessa forma pode-se afirmar que é necessária uma supervisão além das que são adotadas pela auditoria tradicional, com o objetivo de reduzir os riscos e aumentar a qualidade e transparência das informações para os tomadores de decisão, evitando perdas relevantes.

É importante ao auditor estar de acordo com as mais modernas práticas para obter ampla aceitação pelos seus trabalhos.

O auditor é quase um juiz, que verifica a veracidade das demonstrações financeiras e contábeis; ajuda no desenvolvimento de planos estratégicos; fiscaliza os atos de gestão e verifica se estão sendo exercidos em benefício da entidade; avalia se os impostos estão sendo recolhidos corretamente e se os encargos previdenciários estão sendo cumpridos dentro das normas legais. Enfim, o auditor cobra das empresas um comportamento ético e dentro das leis.

As empresas que utilizam os serviços de um auditor independente torna suas ações e o cumprimento dos compromissos mais transparentes, beneficiando toda a comunidade.

### 3.9. IMPORTÂNCIA SOCIAL DO AUDITOR

Segundo artigo apresentado na Revista Brasileira de Contabilidade do Rio Grande do Sul, (2001), *“o objetivo principal da auditoria não é o de detectar fraudes, apesar da maioria dos seus usuários acreditar nisso. Os erros ou fraudes podem vir a ser detectados no decurso dos trabalhos, como consequência das averiguações de controles internos e demais procedimentos técnicos.”*

O dever do auditor é comunicá-los à administração da empresa, bem como seus reflexos nas demonstrações contábeis, incluindo sugestões de correções.

A NBC-T-11, define fraude e erro nos seguintes termos:

*“FRAUDE: o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis;*

*ERRO: o ato não-intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.”*

Constata-se que vários são os objetivos para se cometerem fraudes nas empresas: subtrair mercadorias, matérias-primas, produtos; subtrair

dinheiro, títulos; iludir o fisco, evitando o pagamento de impostos; alterar resultados para obter maior lucro; etc. Por isso, o auditor deve ter muita competência, astúcia e ceticismo, para que diante de possíveis sinais de fraudes, seja capaz de desmascará-las.

Alguns setores ou atividades da empresa são mais suscetíveis à fraudes, tais como: setor financeiro, almoxarifado, compras e vendas.

Para se certificar que os procedimentos contábeis utilizados pela empresa auditada está de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e legislação pertinente, o auditor deve possuir conhecimento profundo do negócio do cliente e da legislação.

A detecção da fraude não é o objetivo principal da auditoria, mas num momento de globalização e tentativa de manutenção e expansão de mercados, esse trabalho pode vir a agregar valor à auditoria, merecendo estudos mais aprofundados.

O conhecimento da Criminalística pode ser um ponto a ser considerado no aprimoramento do trabalho do auditor na detecção de fraudes. *“...o trabalho profissional do auditor ficaria completo, uma vez que, além de detectar o documento falsificado, estaria sendo identificado o modo de falsificação e, provavelmente, a autoria.”* (RBC, 2001, p. 43)

Ao se falar em auditoria, principalmente com leigos, a primeira idéia é de que a auditoria irá descobrir falcatruas, desbaratar esquemas de corrupção, apropriação indébita e malversação de recursos.

Isso se dá porque a sociedade está carente de transparência e lisura, tanto na administração pública quanto empresarial. Está aumentando a

consciência de que a corrupção e a sonegação de tributos impedem o desenvolvimento econômico de um país.

Dessa forma, a auditoria quando exercida de forma séria e competente, contribui para uma boa gestão da área pública e privada e com isso, a população, as classes política e empresarial e o profissional de auditoria que fortalece sua imagem, saem ganhando.

Pode-se concluir afirmando que o papel social do auditor é muito importante atualmente, devendo ser guiado pela ética e responsabilidade, além do conhecimento e a capacitação profissional.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final dessa exposição, pode-se concluir que o controle exercido pela contabilidade sobre o patrimônio, as informações obtidas relativas à estrutura e organização da empresa, apresentam resultados cuja exatidão é comprovada pelas técnicas e normas da Auditoria.

A Auditoria é uma prática diferenciada da contabilidade e, embora utilize seus fundamentos como base e meio para realizar sua finalidade, tem por objetivo obter resultados não somente contábeis mas também administrativos da situação econômico-financeira do patrimônio, além de confirmar a veracidade dos lançamentos apresentados pela contabilidade.

No Brasil, o termo "auditor" refere-se em seu sentido contábil, à pessoa com conhecimento e perícia para realizar esse exame de contas e a análise referente às mesmas.

O objetivo e finalidade da auditoria é alcançar elementos que demonstrem o controle do patrimônio e declarem sua legitimidade e realidade, tanto através das fontes internas quanto de fontes externas da empresa auditada, visando dar credibilidade a essas informações e a realidade apresentada pela empresa.

Em decorrência de estudos já feitos, nós concluímos que a auditoria é um dos meios dentre os quais a contabilidade dispõe para atingir suas finalidades, segundo se confirmará a seguir.



O objeto da contabilidade e da auditoria, é o patrimônio administrado, seu controle, informações, estado e variações. A contabilidade realiza o registro dos fatos contábeis e os expõe através das demonstrações enquanto que a auditoria utiliza técnicas destinadas a comprovar esses fatos registrados e suas demonstrações.

A auditoria valoriza as tarefas da contabilidade, confirma sua confiabilidade nos registros dos fatos e demonstrações apresentadas, e é necessária para fornecer orientação administrativa aos proprietários e investidores, dar cumprimento às obrigações legais e fiscais que incidem sobre o controle patrimonial, atestando a veracidade dos registros e informando as deficiências observadas.

O auditor é uma figura importante no cenário atual do mercado financeiro. Os proprietários, acionistas, investidores, governo e a sociedade em geral esperam do auditor a palavra final sobre a adequação das demonstrações financeiras e contábeis.

A credibilidade no sistema financeiro depende em grande parte do aval do auditor. Dessa forma, esse trabalho deve estar baseado em princípios éticos, livre de interesses pessoais e de poucos, beneficiando a sociedade em geral.

Para que isso ocorra, não basta se ter um Código de Ética, é necessário que haja uma conscientização profissional. A responsabilidade profissional deve começar a ser plantada na universidade, continuar nas empresas de auditoria e ter como remate um amplo envolvimento dos organismos profissionais.

A ética é algo muito pessoal, por isso, o profissional deve ter consciência profissional, valorizar-se e ser um sujeito ativo num mundo em constante evolução.

A presença da ética em todas as atividades, profissionais ou não, é um processo contínuo que deve ser valorizado e a sua aplicação inquestionável.

Após ter-se pesquisado alguns dos aspectos que ligam a ética aos trabalhos de auditoria independente, conclui-se que, efetivamente os procedimentos adotados pelo auditor deve apresentar idoneidade, conhecimento técnico, além de ser guiado pela ética e pela responsabilidade.

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BOYTON, William; KELL, Walter. **Auditoria moderna**. Lisboa: Rei dos Livros, 1995.
- BRASIL. MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Lei nº. 6.404 de 15 de dezembro de 1976**.
- CALDERELLI, Antonio. **Enciclopédia contábil e comercial brasileira**. São Paulo: CETEC, 2000.
- CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de Auditoria Contábil**. Curitiba: ZHC Consultores, 2001.
- COLLELLA, Victor. **Auditoria: controle interno e estoques**. São Paulo: Saraiva, 1979.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 290-70**. Aprova o Código de Ética do Contador.
- \_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 700 de 24.04.1991**. Aprova a NBC T-11, Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO PARANÁ. **Coletânea de legislação da profissão contábil**. Curitiba: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, 1997.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. SÃO PAULO. **Curso básico de auditoria. Normas e procedimentos**. São Paulo: Atlas, 1996.
- CREPALDI, Sílvio. **Auditoria contábil. Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FRANKENA, Willian K. **Ética**. 2. ed. Rio de Janeiro : Zahar, 1975.
- GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria da qualidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- \_\_\_\_\_. **Auditoria de negócios**. São Paulo: Atlas, 2000.
- INSTITUTO DE AUDITORIA INTERNA DO BRASIL. **Normas brasileiras para o exercício de auditoria interna**. São Paulo: CRC. 1999.
- LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética geral e profissional em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1996.
- MANTZ, R. K. **Princípios de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1980
- MULA, Irineu de. Auditoria: responsabilidade profissional e ética. **Revista Brasileira de Contabilidade**. v. 23, p. 23-29, out/1994.
- PEREZ JUNIOR, João Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **A auditoria e a detecção de fraudes**. RBC/RS, v. 107, dez/2001.
- SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de auditoria**. 5 ed. Atlas, 1978.

SABATOVSKI, Emílio; FONTOURA, Iara P.; FOLMANN, Melissa. [Org.]. **Lei das Sociedades Anônimas**. Atualizada até a Lei 10.411/02. Curitiba: Juruá, 2002.

SANDRONI, Paulo. **Novíssimo dicionário de economia**. São Paulo: Best Seller, 1999.

SCOUR, Robert Henry. **Ética empresarial**. Cópia reprografada. s. d.

SOUZA, Herbert, RODRIGUES, Carla. **Ética e cidadania**. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

VALLS, Álvaro L. M. **O quê é ética**. 9 ed. São Paulo: Brasiliense, 1994.

VÁSQUEZ, Adolfo Sánchez. **Ética**. 17 ed. São Paulo: Civilização Brasileira, 1997.

WEISINGER, Hendrie. **Inteligência emocional no trabalho**. Rio de Janeiro: Objetiva, 1997.

ZARDO, Olírica da Cunha. A auditoria e a detecção de fraudes, **Revista Brasileira de Contabilidade do RS**. v. 107, p. 19-23, dez/2001.