

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RONIE LUIZ MOLETTA DE LIMA FILHO

RISCOS QUE PODEM INFLUENCIAR NO PARECER DA AUDITORIA EXTERNA



CURITIBA

2016

RONIE LUIZ MOLETTA DE LIMA FILHO

RISCOS QUE PODEM INFLUENCIAR NO PARECER DA AUDITORIA EXTERNA

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização, MBA em Auditoria Integral, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof MSc Celso da Rosa Filho.

CURITIBA
2016

Dedico este trabalho aos meus maiores
incentivadores: Meu pai, minha Mãe e
minha irmã.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por ser meu suporte.

Agradeço a meus pais, e a minha irmã que sempre confiaram em mim e apoiaram a minha profissão.

Agradeço a todos os professores que contribuíram para minha formação, em especial ao professor Celso que me orientou neste trabalho.

Agradeço a todos que, direta ou indiretamente, contribuíam para que eu concluísse o Curso de Especialização em Auditoria Integral.

RESUMO

O objetivo do presente estudo foi entender os procedimentos que fazem com que os riscos possam influenciar no parecer da auditoria externa, foi possível, estudar e identificar os pontos que são cruciais para a identificação dos riscos. Primeiramente, entendendo, como são os procedimentos internos que podem impactar na auditoria externa, e como é feito o parecer, depois entendendo os passos da auditoria externa e quais são as responsabilidades e os modelos de cada parecer que a auditoria externa pode emitir de acordo com as circunstâncias das empresas. Sempre observando como o planejamento e o controle interno da empresa é importante no desenvolvimento do trabalho, entendendo a materialidade e relevância das empresas. Com estes itens mencionados a auditoria se torna mais confiável e o trabalho do auditor mais relevante, pois conhecendo os riscos, o processo de auditoria fica menos suscetível a erros, gerando maior confiabilidade nas informações e ao ramo da auditoria. Os resultados demonstram que o planejamento, o controle interno e o conhecimento da atividade de auditoria podem juntas reduzir os riscos que tendem comprometer o papel do auditor durante o trabalho de auditoria. Dessa forma, o parecer será emitido da maneira mais próxima da realidade vivenciada pela empresa, o que gera uma confiabilidade maior no processo. Também foram identificados aspectos importantes e conceitos das relações entre os riscos apresentados mostrando as diferenças e as características citadas de cada um e qual aspecto relativo para atividade desempenhada na empresa, abrindo um leque e expondo os conceitos decisórios das organizações. Mostrando que a conexão entre os colaboradores só tem a contribuir para um melhor desempenho. Portanto, é recomendável que os procedimentos internos sejam feitos com competência para que possam ser evitados erros ao final do trabalho da auditoria externa.

PALAVRA-CHAVE: Riscos, Auditoria e Planejamento

ABSTRACT

The aim of this study was to understand the procedures that cause risks can influence the opinion of the external audit, it was possible to study and identify the points that are crucial to the identification of risks. First, understanding, as are the procedures that can impact the external audit, and how is the opinion after understanding the steps of the external audit and what are the responsibilities and models of each opinion that the external auditors may issue according to the circumstances of the business. Always watching how the planning and the company's internal control is important in the development of the work, considering the materiality and relevance of the companies. With these items mentioned auditing becomes more reliable and the work of the most relevant auditor, as knowing the risks, the audit process is less error-prone, creating greater reliability of the information and the audit branch. The results show that the planning, internal control and knowledge of audit activity can together reduce the risks that tend to compromise the role of the auditor during the audit work. Thus, the opinion shall be delivered from the nearest way the reality experienced by the company, which generates greater process reliability. They were also identified important aspects and concepts of the relationship between the risks presented showing the differences and characteristics of each cited and which aspect relating to activities performed in the company, opening up a range and stating its decision-making concepts of organizations. Showing the connection between employees only have to contribute to a better performance. Therefore, it is recommended that the internal procedures are made responsible for mistakes can be avoided at the end of the external audit work

KEYWORDS: Risks, Audit e Planning

Sumário

1 INTRODUÇÃO	1
1.1 OBJETIVOS	3
2 METODOLOGIA	4
3 REFERENCIAL TEÓRICO	6
3.1 CONCEITOS E OBJETIVOS DA AUDITORIA INTERNA	6
3.2 CARACTERÍSTICAS E PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA INTERNA	6
3.3 CONCEITOS E OBJETIVOS DA AUDITORIA EXTERNA	10
3.4 CARACTERÍSTICAS E PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA EXTERNA	11
3.5 MODELO DE PARECER DE AUDITORIA EXTERNA	15
4 CONCEITOS E OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO	24
4.1 IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO PARA OS RISCOS ALIADO A AUDITORIA EXTERNA	26
4.2 MATERIALIDADE OU RELEVÂNCIA DE AUDITORIA	30
4.3 CONCEITO E GERENCIAMENTO DE RISCOS	32
4.4 RISCO INERENTE	33
4.5 RISCO DE CONTROLE	35
4.6 RISCO DE DETECÇÃO	36
4.7 INTER-RELAÇÃO E AVALIAÇÃO ENTRE OS COMPONENTES DE RISCO DE AUDITORIA	38
5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	39
6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	42
REFERÊNCIAS	45

1 INTRODUÇÃO

Não é de hoje que a contabilidade toma conta dos comércios ou de empresas na verdade antes mesmo de ser denominada e feita da maneira atual já existiam relatos de registros feitos para que pudesse acompanhar as finanças das empresas

De acordo com Longaray e Beuren (2013, p.22), a contabilidade é muito antiga, e por isso, ocorrem descrições sobre a evolução quanto a civilização humana.

A contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isto, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano (SÁ, 1997, p.15).

Os relatos de Sá leva a entender que desde que a humanidade existe a contabilidade esta de maneira inerente, ou seja, está junto com o ser humano porém em diferentes escalas de evolução, conforme o tempo passa mais eficaz e evoluída fica a contabilidade.

No entanto, Longaray e Beuren (2013, p.22-26), enfocam que a contabilidade é marcada por etapas e ligada a fatos que registram o período do acontecimento. Longaray e Beuren ressaltam que os princípios da contabilidade ficaram marcados desde a antiguidade, o que é dado o nome de contabilidade do mundo antigo que ocorreu até cerca de 1200 d.C., ou seja, a medida com que foi acontecendo o crescimento da humanidade ocorreu a necessidade de registrar fatos contábeis e bens patrimoniais, também fazem menção a contabilidade do mundo medieval, época do surgimento do método das partidas dobradas. Ainda comentam que contabilidade do mundo moderno teve como fato histórico o melhor estudo do método das partidas dobradas com o conteúdo instituído pelo Frei Luca Pacioli, e relatam que, somente, a partir do mundo contemporâneo que, ocorreu, desde 1840 até a atualidade, é que a contabilidade começou a ser vista como uma ciência e que isso não limitará novas descobertas, pois a ciência sempre terá novas perspectivas de descobertas e dificilmente se manterá estável.

A contabilidade não vai parar, de acordo com o citado acima o desenvolvimento faz com que os processos contábeis inovem sempre que possível

alcançando maiores áreas juntamente com o desenvolvimento e crescimento da humanidade.

Segundo Franco e Marra (2011, p.25-26), a contabilidade para atingir o objetivo usa de algumas técnicas contábeis sendo elas: “Escrituração (registro dos fenômenos patrimoniais); Demonstrações (balanços e outras demonstrações); Auditoria e análise de balanços”. As técnicas citadas acima permitem um melhor entendimento do que se passa dentro da empresa, ou seja, mostra em detalhes o que foi efetuado, de fato, no período analisado. Franco e Marra, destacam que uma dessas técnicas, denominada auditoria, serve para obter registros, avaliar documentos e realizar conferências de acordo com as normas estabelecidas.

Franco e Marra (2011, p.39), relatam o surgimento da auditoria como ferramenta de confirmar os registros da contabilidade, pois tudo começou com aumento significativo da economia o que levou ao surgimento de grandes empresas e aumentou a necessidade de registro dos fatos contábeis, a nascença da auditoria aconteceu na Inglaterra, pelo fato de ser detentora do maior comércio, tinha também o poder dos mares e foi a pioneira de grandes empresas no mundo a inserir a cobrança de impostos. Franco e Marra, neste mesmo contexto, ainda, ressaltam que a auditoria com a evolução da economia no final do século passado que ocorreu na Inglaterra, Holanda e Estados unidos, contribuiu para um aumento significativo em seu crescimento, pois desta forma aumentaram as empresas, as complexidades e houve maior interesse do povo pelos negócios.

A auditoria esta extremamente ligada ao comércio como forma de fazer registros contábeis, pois quanto maior e mais gira a economia se faz mais necessário obter registros, dessa forma ocorre a ligação entre a auditoria e o comércio.

A complexidade é um fator importante, pois ela faz desenvolver mecanismos necessários para a evolução dos processos, os autores Franco e Marra (2011, p.319), relatam a complexidade e sofisticação de procedimentos da auditoria, traz, sem dúvidas, graus de riscos com relação a erros e fraudes. Caso aconteçam erros que não invalidem as demonstrações contábeis, o auditor praticamente não corre risco de ser responsabilizado pelo procedimento. Por sua vez, se o erro for grave e não for descoberto isso pode colocar em risco a credibilidade do auditor sendo ele responsável pelo procedimento, e colocando a carreira profissional em risco.

Risco de auditoria significa o risco de que o auditor dê um parecer de auditoria impróprio, quando as demonstrações contábeis contiverem distorções relevantes. O risco de auditoria tem três componentes: risco inerente, risco de controle e risco de detecção (FRANCO; MARRA, 2011, P.281)

O risco de auditoria esta no decorrer das atividades que foram relacionadas com o trabalho, o que pode impactar diretamente no parecer fornecido de acordo com o trabalho feito pela auditoria externa, sendo ele relevante para o futuro e desempenho da empresa impactando, também, investidores.

1.1 OBJETIVOS

Objetivo Geral

Identificar e apresentar os pontos que podem causar erros no resultado do trabalho realizado pelos auditores externos, quanto a elaboração do parecer para análise final dos resultados.

Objetivo Específico

- Identificar os riscos que podem levar um parecer equivocado
- Mostrar em quais aspectos os riscos podem ser relacionados
- Relatar a consequência que cada risco pode causar
- Afirmar a importância do planejamento interno para a auditoria externa
- Relacionar o controle interno e os riscos que podem surgir para elaboração

do parecer final da auditoria externa

Os objetivos citados fazem parte da precaução do programa de auditoria externa para que se evite um parecer errado, analisado em cima das demonstrações contábeis. De acordo com Nyama e Mendes (2013, p.287), são feitos vários procedimentos para que o auditor chegue a uma conclusão ou julgamento profissional sobre a área que está sendo auditada, São eles: “exame físico, confirmação (circularização), exame dos documentos originais, conferência, de cálculos, exame da escrituração, investigação minuciosa, inquérito, cruzamento de informações, teste de flutuação”.

Portanto para que essa precaução seja realmente efetiva, a empresa em análise deve estar com bom planejamento e controle interno o que facilitaria o trabalho da auditoria externa e também evitaria uma opinião emitida ao final do trabalho diferente do que realmente a empresa gostaria de ter.

Ainda de acordo com Nyama e Mendes sobre os objetivos específicos, para se atentar a um bom planejamento e evitar riscos o auditor independente deve saber os princípios do controle interno:

- a) Sistema de autorizações – assegurar a administração que todas as transações se realizam de acordo com a sua vontade;
- b) sistema de registro de transações – assegurar que as transações são registradas pelos valores certos, no momento certo e contas apropriadas;
- c) plano de organização – estabelecimento de responsabilidade a pessoas na execução de funções que lhes são delegadas;
- d) segregação de funções – assegurar que as pessoas não tenham, ao mesmo tempo, funções de escrituração, operacionais e de custódia de valores;
- e) sistema de proteção de ativos – assegurar que o acesso aos ativos é permitido somente para o pessoal autorizado e que o seu se limite a finalidades autorizadas pela administração
- f) pessoal qualificado e treinado – assegurar o êxito do empreendimento empresarial; a capacidade do funcionário aliada a eficiente e adequado ao treinamento, a revisão e avaliação de desempenho. (Nyama e Mendes 2013, p.284)

Contudo se esses elementos apresentados forem notados pelo auditor irá estar de acordo com os objetivos citados, a precaução em seguir os pontos para que se evitem erros no parecer da auditoria externa está extremamente relacionado com o controle e planejamento interno das empresas auditadas.

2 METODOLOGIA

Para a realização dessa pesquisa foi necessário entender o processo de auditoria interna, dos controles e planejamentos internos, e, também, o processo da auditoria externa para que se entendesse como um processo pode influenciar no outro para o desenvolvimento do trabalho do auditor externo como um todo. Ou seja, procurou-se entender de que forma o processo interno de uma empresa poderia oferecer riscos ao externo e quais fatores influenciam, de fato, no parecer da auditoria externa que é considerado a vitrine da empresa.

Com base em pesquisas bibliográficas, foi desenvolvido o presente estudo e estruturado de acordo com as informações mais relevantes, apontadas, sobre o assunto. Segundo Marconi e Lakatos (2007, p.185), “ a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema

de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias.”

A metodologia aplicada para o desenvolvimento deste trabalho foi, através de uma pesquisa qualitativa de abordagem exploratória. De acordo com Flick (2009, p.3), “a pesquisa qualitativa envolve uma postura interpretativa e naturalística diante do mundo”. Pois quando se trata de uma pesquisa qualitativa, na verdade se trata de uma atividade que serve para situar o observador. Pois contém um apanhado de aspectos que conseguem interpretar de maneira mais clara, Este trabalho foi desenvolvido com o intuito de apresentar os riscos de auditoria que fazem parte da vida do auditor externo. Levando em consideração a importância do controle interno das empresas para que se possa evitar que os riscos influenciem no parecer da auditoria externa, tendo como base livros de auditoria contábil, normas específicas, artigos, monografias e demais trabalhos sobre o tema que auxiliaram na elaboração desta monografia.

Com base nas coletas de dados realizadas com enfoque em livros e trabalhos como apresentado acima, mostra que este trabalho tem a intenção de mostrar uma visão mais universal do assunto e mencionar as características necessárias para o desenvolvimento do trabalho.

De acordo com Gil (2011, p.27), as pesquisas exploratórias têm como foco principal o desenvolvimento de temas, gerando oportunidades de pesquisas ou esclarecimentos de ideias. “Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato”.

Esta monografia foi desenvolvida e elaborada com base em informações contidas em livros de auditoria, artigos e trabalhos relacionados ao tema. Foram estudadas informações que fundamentam os riscos de auditoria. Portanto, será tratado de assuntos como: planejamento da auditoria sendo ela importante para o desenvolvimento do controle interno, materialidade ou relevância de auditoria explicando quando uma informação se torna relevante para tomada de decisões e por fim, os componentes do risco de auditoria, sendo eles: risco inerente, risco de controle e risco de detecção, explicando como pode ser que esses riscos contribuam para um mau desempenho das atividades relacionadas a auditoria. Sendo possível, também, fazer uma inter-relação entre alguns dos componentes dos riscos apresentados, e a necessidade de um bom controle interno para que se evite ao

máximo que ocorram os riscos, Por fim explicando e apresentando como é o processo da auditoria externa , os passos que são seguidos para realização do trabalho e como os riscos citados acima podem fazer com que o auditor externo emita um parecer de maneira equivocada sobre as análises feitas nas demonstrações contábeis apresentadas pela instituição analisada.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 CONCEITOS E OBJETIVOS DA AUDITORIA INTERNA

A auditoria examina de maneira sistêmica como está o andamento das atividades do setor em análise, quais os procedimentos e materiais que estão sendo levados em conta, se está ou não de acordo com as normas. De acordo com a NBCT 12 do Conselho Federal de Contabilidade: “A auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade”.

Com a norma mencionada entende-se que o objetivo da auditoria no conceito é zelar pela veracidade das informações mencionadas, Nyama e Mendes (2013, p.282) relatam alguns dos principais objetivos para a realização da auditoria interna, sendo que se inicia por fazer uma revisão e avaliação nos controles internos, fazer um monitoramento das atividades estabelecidas pela administração para ver se está sendo feito de acordo com o planejado, verificar se o que é passado para seus superiores são realmente as informações que foram encontradas de maneira completa, fazer uma revisão nos ciclos operacionais da empresa para ver se está correto e ter o controle e a proteção do patrimônio da empresa.

3.2 CARACTERÍSTICAS E PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA INTERNA

A Auditoria interna tem por característica um menor grau de independência e normalmente é feita em maior escala pelos procedimentos internos da empresa. De acordo com Nyama e Mendes (2013, p.282), as principais características que

envolvem os procedimentos da auditoria interna são: O auditor que faz a auditoria, na empresa, é o próprio funcionário da empresa. Por, propriamente, ser o funcionário da empresa que faz a auditoria isso gera um menor grau de independência nos trabalhos realizados, e desenvolve no processo de auditoria um maior volume de testes aplicados nas áreas contábil e operacional, e tem uma vinculação em menor escala com as demonstrações contábeis.

Existem procedimentos que são adotados por empresas para que se tenha uma maior confiabilidade nas operações que são feitas rotineiramente, tais procedimentos estão presentes pelo poder de gerar informações relevantes para tomadas de decisões no ambiente interno da empresa.

De acordo com Crepaldi (2007, p.03), “a auditoria constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os princípios fundamentais de contabilidade e pertinente a legislação específica”. Ou seja, a auditoria está ligada as normas contábeis não permitindo que seja feita de maneira errônea para que seja realizada a emissão correta do parecer.

Com tais procedimentos técnicos citados acima e tendo um objetivo de representar de maneira fidedigna as demonstrações financeiras da empresa relatando as origens dos ativos e passivos da empresa Crepaldi cita que :

O objetivo do exame das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre propriedades das mesmas e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, aplicados com uniformidade durante os períodos. (Crepaldi 2007,p.3).

Como a auditoria procura analisar as demonstrações financeiras de maneira com que gere credibilidade nas informações fazendo as verificações para que não emita um parecer incoerente Hoog Carlin afirma que:

O objetivo principal da auditoria é o de proporcionar credibilidade as informações divulgadas através dos balanços e demais peças contábeis pelas sociedades empresarias em geral, fazendo com que os bens, direitos obrigações estejam demonstrados e valorizados dentro das práticas contábeis. (Hoog Carlin 2008, p. 54).

Entende-se que sem a auditoria interna as informações geradas no ambiente interno da empresa não teriam a mesma validade ou credibilidade, tais informações impactam diretamente nas demonstrações contábeis. A qualidade do desempenho com parecer emitido pode ser ampliada quando as informações auxiliam a alta gestão da empresa da melhor maneira possível.

Conforme o Instituto de Auditores Internos do Brasil – Audibra:

A missão básica da auditoria interna é: emitir opinião conclusiva ou considerações a respeito das operações examinadas; avaliar os fluxos, sistemas, plano de controle interno e desempenho da organização ou de qualquer de seus seguimentos; auxiliar a administração e demais membros do corpo gerencial da organização a se desincubirem de maneira eficaz de suas responsabilidades. (Audibra 1991, p.20)

Parte-se do princípio de que além de fazer as avaliações das demonstrações financeiras da empresa. A auditoria interna também faz parte do plano de controle interno para que a organização tenha um melhor desempenho, e ainda, auxiliar em definitivo com a opinião emitida e com os processos internos a gerencia para tomada de decisões.

Segundo Attie (1987, p.26) “Cabe a auditoria interna convencer a alta administração e seus executivos que pode auxiliá-los na melhoria de seus negócios, identificando áreas problemáticas e sugerindo correção, para obter destes o apoio necessário ao desenvolvimento de prestação de serviço a toda a empresa”.

A auditoria interna é imprescindível para o sucesso da empresa visto o tamanho da responsabilidade que ela demonstra na saúde financeira da empresa, pois consegue identificar melhorias e proporciona sanar os defeitos que impedem o crescimento da instituição.

De acordo com Paula (1999, p.40):

A auditoria interna é importante para entidade por que:

- E parte essencial do sistema global do controle interno;
- Leva ao conhecimento da alta administração o retrato fiel do desempenho da empresa, seus problemas, pontos críticos e necessidades de providências, sugerindo soluções;
- Mostra os desvios organizacionais existentes no processo decisório e no planejamento;
- É uma atividade abrangente, cobrindo todas as áreas da empresa;
- É medida pelos resultados alcançados na assessoria à alta administração e a estrutura organizacional, quanto ao cumprimento das políticas traçadas, da legislação aplicável e dos normativos internos;

- Apresenta sugestões para a melhoria dos controles implantados ou em estudos de viabilização;
- Recomenda redução de custos, eliminação de desperdícios, melhoria da qualidade e aumento da produtividade;
- Assegura que os controles e as rotinas estejam sendo corretamente executados, que os dados contábeis merecem confiança e refletem a realidade da organização e que as diretrizes traçadas estão sendo observadas;
- Estimula o funcionamento regular do sistema de custos, controle interno e o cumprimento da legislação;
- Coordena o relacionamento com os órgãos de controle governamental;
- Avalia, de forma independente, as atividades desenvolvidas pelos diversos órgãos da companhia e por empresas controladas e coligadas;
- Ajuda a administração na busca de eficiência e do melhor desempenho, nas funções operacionais e na gestão dos negócios da companhia. (Paula,1999, p.40)

Diante das situações colocadas acima é possível entender o motivo pelo qual a auditoria interna é um dos principais alicerces para a empresa se manter estável, vai muito além de só gerar informações confiáveis, está completamente ligada a área de controle interno, o que mostra que passa por diversos pontos e atividades que traçam vários setores operacionais, podendo reduzir o que é de mais importante para o crescimento da empresa que seria a redução dos custos.

De acordo com Attie:

A auditoria interna tem a responsabilidade de desenvolver suas tarefas em todas as empresas associadas, de caráter permanente, e em todos os locais aplicáveis, analisando as políticas, procedimentos, usos e costumes, documentação, sistemas e métodos, para buscar a eficiência, o aprimoramento e a padronização dos controles aplicáveis as operações e atividades pertinentes as empresas. (1987, p.43)

A auditoria interna faz a verificação dos trabalhos mediante análises buscando ser eficiente e mantendo um padrão de verificação para os controles internos.

No entanto a empresa não tem só vantagem com a auditoria interna, Franco e Marra (2001, p.29) relatam que existe uma desvantagem de ter dentro da instituição um departamento específico que exerce o controle de maneira integral tanto antes, como durante e após os trabalhos administrativos. Citam que a rotina pode ser um aspecto que crie a desvantagem como relatado no trecho abaixo:

A desvantagem da auditoria interna é o risco de que os funcionários do departamento de auditoria sejam envolvidos pela rotina do trabalho e só

examinem aquilo que lhe é oferecido para exame. Além disso, os laços de amizade e o coleguismo que podem advir entre funcionários desse departamento e dos demais setores da empresa poderão provocar um arrefecimento no rigor dos controles e na fiscalização dos serviços. Essa situação poderá gerar desvirtuamento da função e contribuir para a perda de força moral que os auditores internos devem ter em relação a todos os demais elementos que atuam na empresa, inclusive, aos administradores. (Franco e Marra, 2001, p.219).

Levando em consideração os objetivos finais da auditoria interna e entender qual o real objetivo o autor Attie (1998, p.29) cita alguns dos objetivos: fazer a verificação do sistema para entender quais são as políticas da empresa e observar se tem alguma lei que possa entrar em conflito com as atividades, entender e analisar como é a proteção dos ativos da empresa e se , de fato, é existente tal ativo mencionado e se certificar das demonstrações financeiras apresentadas pela empresa auditada e entender se o que é apresentado é como realmente a empresa se encontra se as demonstrações estão de forma clara e objetiva. Ou seja de acordo com autor pode-se concluir que a auditoria interna se restringe, somente, a avaliar como esta o andamento da instituição

3.3 CONCEITOS E OBJETIVOS DA AUDITORIA EXTERNA

A auditoria externa é também chamada de auditoria independente, também como a interna é um procedimento técnico, porém, fazendo uma análise maior mais propriamente dito, somente das demonstrações contábeis não se atendo muito aos controles internos. De acordo com a NBCT 11

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

A auditoria externa faz um procedimento sobre as demonstrações para ver se está em consonância com as normas que são necessariamente aplicadas para realização do trabalho. Os autores Nyama e Mendes (2013, p.283) ressaltam quais são os principais objetivos da auditoria externa de maneira eficaz, começam citando que a opinião emitida sobre a atual circunstância financeira, o real resultado de suas operações e se está em acordo com as práticas contábeis formam um dos pilares

para se chegar ao objetivo esperado, em seguida ainda ressaltam que fazer determinados serviços como: “ avaliação patrimonial com vistas a combinação de negócios, auditoria para atender a demanda específica de acionistas como fraudes ou erros e orientação fisco-contábil” fecham os principais objetivos de uma auditoria externa.

A relação empresa e confiança aumenta quando se trata do objetivo da auditoria, pois a auditoria virá para confirmar quando a instituição está bem com os relatórios e pareceres de modo positivo, caso contrário virá de modo negativo. A Resolução n° 1203/09, traz que objetivo da auditoria é:

Aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião

De modo que o processo de auditoria seja realizado e fique registrado, o auditor irá usar todos os procedimentos necessários, ou seja, documentações cabíveis a Resolução do CFC 1203/09, afirma que que esses documentos e procedimentos que evidenciam o trabalho para as conclusões são os chamados papéis de trabalho.

3.4 CARACTERÍSTICAS E PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA EXTERNA

As características da auditoria externa invertem algumas das características da auditoria interna. Conforme os autores Nyama e Mendes (2013, p.283), as características que marcam a auditoria externa é que o auditor externo ao contrário do auditor interno não tem vínculo com a empresa, ou seja não é funcionário da instituição, o auditor externo tem uma independência maior que o interno e realiza no desenvolver do trabalho um menor volume dos testes para que se tenha o resultado e a análise e estudos nas demonstrações contábeis é em maior grau que a auditoria interna.

Se já existe a função de auditoria interna, então para que contratar uma auditoria externa? Nyama e Mendes (2013, p.283), enfocam essa questão relatando as, principais, razões para se contratar e elencando algumas justificativas para a contratação dentre elas a de que é uma exigência regulamentada por lei, um modo para que os investidores, acionistas ou até mesmo o proprietário possam ter um controle maior da empresa, uma obrigação que o estado impõe ou contrato, também é necessário caso a empresa receba recursos do governo ou algum incentivo fiscal, para aquisição de créditos a empresa muitas vezes tem a exigência de instituições bancárias e no caso de compra de empresas vendas, os chamados: cisão, fusão, incorporação.

Conforme o citado acima, a lei que obriga as empresas que tenham capital aberto, ou seja, ações no mercado, a realizarem a auditoria externa é a Lei 6385/76 que mais precisamente no artigo 26 relata a obrigação de ter a auditoria externa e quem pode fazê-la, como segue abaixo:

Art 26. Somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar, para os efeitos desta Lei, as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários. § 1º - A Comissão estabelecerá as condições para o registro e o seu procedimento, e definirá os casos em que poderá ser recusado, suspenso ou cancelado. § 2º - 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 das funções previstas neste artigo.

Para que o auditor externo atinja o objetivo final do trabalho, sendo ele, o parecer final é necessário que se passe por diversos passos do processo, um processo marcado por muita análise e, claro, planejamentos para as etapas. De acordo com Crepaldi (2009, p.286), o auditor independente deve fazer um planejamento de maneira consciente do trabalho, fazer uma avaliação em conjunto da contabilidade com o controle interno e entrar na parte da análise chamada de revisão analítica das contas de bens, direitos e obrigações, assim como nas contas de resultado para que se possa entender a natureza das contas de quando são e o tamanho do procedimento da auditoria, entender o que pode ser uma evidência que comprove as informações que estão nas demonstrações financeiras.

Durante o procedimento da auditoria externa, o auditor como tem acesso as informações, deve manter as informações em sigilo e cuidar dos próprios papéis de trabalho para que não tenham acesso a análise que está sendo feita, Segundo Almeida (1996, p.32):

O auditor externo deve examinar as demonstrações contábeis de acordo com as normas de Auditoria geralmente aceitas; portanto, não é seu objetivo principal detectar irregularidades (roubos, erros propositais, etc.); conquanto essas possam vir a seu conhecimento durante a execução do serviço de Auditoria. (...) cumpre ressaltar que durante a execução do serviço de Auditoria o auditor externo tem acesso a muitas informações confidências da empresa (salários, sistema de apuração de custos, sistema de produção, política de vendas, etc.) Como qualquer outro profissional, o auditor externo deve manter sigilo dessas informações, mesmo dentro da própria empresa. Como medida de sigilo profissional, o auditor externo não deve permitir que terceiros tenham acesso a seus papéis de trabalho sobre a empresa.

Conforme mencionado acima o auditor deve planejar e cuidar dos papéis de trabalho, pois os papéis de trabalho são documentos que contém resultados e informações obtidas pelo auditor. De acordo com Nyama e Mendes (2013, p.285), “Os papéis de trabalho representam o conjunto de formulários e documentos que contém as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante o exame, provas e descrição destas realizações, as quais constituem a evidência do trabalho.” Os papéis de trabalho também auxiliam no processo de fundamentação do parecer contábil ao final do trabalho. Esses autores ainda descrevem os principais objetivos dos papéis de trabalho, iniciam relatando que o papel de trabalho do auditor é um fator denominado, “zelo profissional”, e uma maneira de se ter cuidado para elaborar o parecer para que as informações no documento fiquem de maneira correta: “documentar os elementos comprobatórios do trabalho desenvolvido, inclusive de revisar o trabalho feito pela equipe de auditores”, possibilita uma forma de comparação entre um exercício e outro o que oferece uma melhoria na eficiência e serve de prova caso haja alguma reclamação na justiça ou em órgãos reguladores.

As Normas Brasileiras de contabilidade, mais precisamente a NBCT 11, ressalta a importância dos papéis de trabalho e para que realmente servem, da seguinte maneira:

Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião. Os papéis de trabalho

são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo

A NBCT 11, afirma que o auditor precisa ter as informações colhidas preservadas e que o trabalho feito pelo auditor terá sempre apontamentos necessários identificados nos papéis de trabalho.

Atuando mesmo que de maneira correta ainda existe a possibilidade de, infelizmente, ainda ocorrer fraude e erro. De acordo com Nyama e Mendes (2013, p.301) existe um assunto chamado limitações inerentes a auditoria que relata que como os testes de auditoria externa são feitos por amostragem e de acordo com as informações passadas pela empresa, existe uma possibilidade de o auditor externo não perceber erros ou fraudes que possam ter nas informações a ele concedida, portanto quando ocorrer dessa forma o auditor não pode ser responsabilizado desde que seja comprovado que o trabalho externo foi feito de acordo com as normas e praticas contábeis.

De acordo com a Resolução 1207/09 as limitações inerentes são:

Os efeitos potenciais das limitações inerentes são particularmente significativas no caso da distorção resultar de fraude. O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma fraude decorrente de erro. Isso porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la, tais como falsificação, omissão deliberada no registro de operações ou prestação intencional de falsas representações ao auditor. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detectar quando associadas a um conluio. O conluio pode levar o auditor a acreditar que a evidência é persuasiva, quando, na verdade, ela é falsa. A capacidade do auditor de detectar uma fraude depende de fatores como a habilidade do perpetrador, a frequência e a extensão da manipulação, o grau de conluio, a dimensão relativa dos valores individuais manipulados e a posição dos indivíduos envolvidos. Embora o auditor possa ser capaz de identificar oportunidades potenciais de perpetração de fraude, é difícil para ele determinar se as distorções em áreas de julgamento como estimativas contábeis foram causadas por fraude ou erro.

Quanto a responsabilidade do auditor, Crepaldi (2012, p.248) afirma que o auditor não será responsabilizado pelo fato de prevenir erros ou qualquer fraude, porém, quando for efetuar o trabalho deve levar em consideração um planejamento para que se tenha ao menos uma probabilidade de encontrar tais erros. Nyama e Mendes (2013, p.301) ainda afirmam que os erros e fraudes estão ligados a próprios

empregados ou a alta administração da empresa e é, sem dúvidas, mais fácil de detectar erros ou fraudes que acontecem pelos empregados em um processo de rotina, já os praticados pela alta administração é mais difícil de se notar diariamente.

Existem algumas diferenças entre fraude e erro, a NBC T 11 tem uma interpretação técnica para cada um: Fraude, “o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis”, Nyama e Mendes (2013, p.302) relatam algumas características da fraude iniciando com a manipulação ou falsificação em dados para modificar os documentos que contém os registros, Modificando o ativo, passivo e resultados. Quando ocorre uma apropriação indevida de ativos, o famoso caixa 2, que nada mais é que omissão ou supressão nos registros, falsas vendas que são registradas e não respeitar os princípios contábeis. A NBC T 11 refere-se ao erro da seguinte maneira: erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis. As características citadas por Nyama e Mendes são as seguintes: Erros que podem ocorrer por exemplo no cálculo de férias , depreciação e afins, quando se trata de norma contábil confusa pode ser considerado erro ou fraude e errar na maneira de interpretar as variações patrimoniais.

Caso ocorram erros ou fraudes, irá impactar diretamente do processo final, alterando o parecer da auditoria. Nyama e Mendes (2013, p.301), observam que nesse caso o parecer emitido será um parecer com ressalva, ou o chamado tipo adverso, se for realmente caracterizado algum tipo de fraude ou erro de imediato é necessário entrar em contato com a administração. Avisar a administração é obrigatório quando, se trata de bancos, instituições financeiras, o Banco Central obriga a comunicação e quando se trata das companhias abertas a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) obriga o relato.

3.5 MODELO DE PARECER DE AUDITORIA EXTERNA

O parecer da auditoria nada mais é que uma opinião emitida de acordo com as demonstrações contábeis analisadas, nele irá constar como, de fato, está a empresa e o que foi encontrado. De acordo com a NBC T 11 “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”. A norma ainda ressalta que é o auditor que se torna responsável até mesmo em ordem pública e que é obrigatório que o documento não fuja das características, pois esse documento é normalmente direcionado a acionistas, diretorias, conselhos administrativos e que no parecer deve constar o período indicado qual foi analisado a data e nome da instituição, a NBC T 11 deixa claro que o parecer deve conter o registro profissional do responsável pela elaboração, mesmo que o parecer seja elaborado por empresa própria de auditoria deve conter esses dados, quando se trata da data do parecer está deve ser expressa no último dia em que houver a realização para o fechamento do trabalho.

Segundo Attie (1998, p.67), a auditoria tem o parecer como um instrumento usado pelo auditor, o qual pode ser expresso uma opinião sempre em acordo com as normas que regem a auditoria no âmbito das demonstrações financeiras.

Entendendo as bases que compõe o parecer da auditoria pode ser apresentado alguns modelos de pareceres, visto que a auditoria tem restrições ao emitir suas opiniões, pois a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 11 que trata da auditoria independente apresenta os diversos pareceres que existem para cada caso, o parecer pode ser classificado de acordo com a natureza da opinião apresentada, sendo eles: “Parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião”.

Todos os modelos pareceres citados acima necessitam de uma estrutura que normalmente é composta por três parágrafos, conforme Nyama e Mendes (2013, p.307), esse parágrafos devem conter, inicialmente, a “identificação das demonstrações contábeis e a definição das responsabilidades da administração e dos auditores”, ou seja, neste primeiro deve ser relatado quais demonstrações que estarão em pauta na opinião que será emitida nesse parecer e quais foram as especificidades dos auditores nesse trabalho. No próximo parágrafo os autores Nyama e Mendes citam que deve conter: “o relativo a extensão dos trabalhos, também conhecido como “escopo”, ou seja, como foi feito o trabalho, os passos que foram seguidos, e o que foi utilizado neste processo, e por último no terceiro parágrafo “o que expressa opinião sobre as demonstrações contábeis, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil”, ou seja este último parágrafo será feito de acordo com as análises finais obtidas quando se encerrou o trabalho os dados coletados, o que irá mostrar a atual situação da empresa. Nyama e Mendes (2013, p.307), também, relatam sobre a responsabilidade do auditor, citam que

quem é o responsável pelo conteúdo apresentado aos auditores para ser feita a auditoria é administração sendo o contabilista que assina o documento que detém a responsabilidade técnica, no entanto o auditor que faz a análise é responsável pela opinião emitida de acordo com as demonstrações contábeis analisadas.

O auditor deve demonstrar de forma concisa os trabalhos executado e os passo que foram seguidos envolvendo todas as etapas. O modelo geral fornecido pera NBC T 11 do parecer de auditoria envolvendo esses três parágrafos estudados segue abaixo:

DESTINATÁRIO

(1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador Nº de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

Nº de registro cadastral no CRC`

No Modelo apresentado acima o primeiro parágrafo apresentado é o parágrafo de introdução onde o auditor tem o período em que o trabalho será avaliado o que normalmente é feito a comparação na auditoria entre o ano anterior, ou seja, uma comparação nas demonstrações de dois anos. O modelo apresentado já é o modelo revogado pela Resolução 1203/09.

Apresentado o modelo geral dos pareceres, pode-retomar para os modelos já citados e apresentar o que é cada modelo de parecer, antes de apresentar o parecer sem ressalva, vale salientar que a NBC T 11, citam o que pode impedir de se emitir um parecer sem ressalva:

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: a) discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis; ou b) limitação na extensão do seu trabalho. A discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e forma de apresentação das demonstrações contábeis deve conduzir à opinião com ressalva ou à opinião adversa, com os esclarecimentos que permitam a correta interpretação dessas demonstrações. A limitação na extensão do trabalho deve conduzir à opinião com ressalva ou à abstenção de opinião. Na auditoria independente das demonstrações contábeis das entidades, públicas ou privadas, sujeitas a regulamentação específica quanto à adoção de normas contábeis próprias ao segmento econômico, quando elas forem significativamente conflitantes com as disposições contidas no item, o auditor deve emitir parecer com ressalva. Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Entendido que qualquer divergência ou qualquer sinalização de não conformidade com as normas não poderá ser emitido um parecer sem ressalva, Portanto o parecer sem ressalva condiz com o modelo apresentado acima de forma padrão, ou seja, não há divergência a ser salientada no parecer.

Para registrar um parecer com ressalva deve ter havido algo que possa ter divergência nos aspectos analisados, conforme a Resolução 1203/09, o auditor pode emitir parecer com ressalva se:

- a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou (b) ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

Tendo como base que qualquer distorção é motivo para emissão do parecer com ressalva a NBC T 11 afirma que: “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” ou seja, o parecer com ressalva não é de todo ruim, porém, consta aspecto que não condiz com as normas a serem seguidas, por ser com ressalva tem uma pequena alteração no modelo do parecer essa alteração a Norma Brasileira de Contabilidade explica que: “O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões "exceto por", "exceto quanto" ou "com exceção de" referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva” Ou seja os dois primeiros parágrafos são iguais, abaixo segue um modelo publicado pela Revista Administração On Line – FECAP - Volume 5 Nº 3, p 26-38 jul/ago/set2004 :

(1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto

(3) A entidade deixou de apresentar a demonstração de origens e aplicações de recursos para os exercícios findos em 31 de dezembro de 19X1 e 19X0, requerida como parte das informações contábeis mínimas.

(4) Em nossa opinião, exceto pela falta da apresentação da demonstração de origens e aplicações de recursos, mencionada no parágrafo anterior, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador Nº de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

Nº de registro cadastral no CRC`

O modelo do parecer com ressalvas é usado quando há pequenas incoerências, já o parecer adverso compromete realmente as demonstrações, de

acordo com a NBC T 11 : “No parecer adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e períodos indicados” ou seja, não corresponde ao período mostrado nas demonstrações , a norma também especifica que o auditor só deve emitir um parecer adverso quando “verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva”, caso não possibilite de maneira alguma a opinião com ressalva, deve-se então adotar o parecer adverso, conforme aparece na Revista Administração On Line – FECAP - Volume 5 N° 3, p 26-38 jul/ago/set2004, o modelo utilizado para o parecer adverso é:

(1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto

(3) A variação cambial sobre empréstimos em moeda estrangeira está sendo contabilizada pela companhia somente por ocasião do pagamento ao credor no exterior. Em nossa opinião, essa prática está em desacordo com os princípios fundamentais de contabilidade, os quais requerem que a variação cambial seja registrada no regime de competência, ou seja, no ano que houve a mudança na taxa de câmbio. Se a variação cambial tivesse sido contabilizada com base no regime de

competência, o lucro líquido estaria a menor em R\$ 57.000 e R\$ 59.000, em 19X1 e 19X0, respectivamente.

(4) Em nossa opinião, devido à relevância dos efeitos do assunto comentado no parágrafo 3 as demonstrações contábeis acima referidas não representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador Nº de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

Nº de registro cadastral no CRC`

Conforme Nyama e Mendes (2013, p.308), “o parecer adverso é emitido quando o auditor verificar a existência de efeitos , que isola ou conjugadamente, forem de tal relevância que comprometam os conjuntos das demonstrações contábeis.” Percebe-se que no parágrafo de opinião o autor evidencia o que foi discutido nos parágrafos anteriores e a opinião de que as demonstrações não estão de acordo conforme as normas.

Pode-se haver uma limitação na extensão do trabalho, quando isso ocorrer deve-se emitir um parecer chamado, parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão, que de acordo com a NBC T 11, “O parecer com a abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.”, portanto a NBC T 11 salienta que mesmo que não tenha provas o

suficiente para elaborar um parecer o auditor deve relatar os fatos relevantes que possa influenciar os usuários das demonstrações. Abaixo e de acordo com a publicação na Revista Administração On Line – FECAP - Volume 5 Nº 3, p 26-38 jul/ago/set2004, segue o modelo do pracer com abstenção de opinião:

(1) Fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração.

(2) Pelo fato de termos sido contratados pela Empresa ABC após 31 de dezembro de 19X1, não acompanhamos as contagens físicas dos estoques, em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, nem foi possível firmarmos opinião sobre a existência dos estoques, por meio de procedimentos alternativos de auditoria.

(3) Devido a relevância dos procedimentos omitidos, conforme mencionado no parágrafo 2º, a extensão do nosso exame não foi suficiente para nos possibilitar expressar, e, por isso, não expressamos opinião sobre as demonstrações contábeis da Empresa ABC, em 31 de dezembro de 19X1, referidas no parágrafo 1º.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador Nº de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

Nº de registro cadastral no CRC`

O parecer com abstenção de opinião é claramente quando a auditoria não encontra dados concretos para que se possa fundamentar a opinião , em casos em que ocorra uma limitação significativa, Nyama e Mendes (2013, p.309) afirmam que

deve ter um parágrafo para indicar quais foram os procedimentos omitidos, e salientar tais aspectos, como pode ser observado no exemplo colocado, também ressaltam que o final deste parecer deve ser claramente citado que os exames efetuados não satisfizeram as condições mínimas para emitir uma opinião.

4 CONCEITOS E OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO

A organização das empresas é caráter necessário para os procedimentos serem executados de maneira correta, a organização seria a palavra correta para ter um real controle, pois a tendência da empresa é de que seja feita um zelo pelo seu patrimônio.

De acordo com Franco e Marra (2001, p.267), controles internos podem ser:

Todos os instrumentos da organização destinados a vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa que produzem reflexos em seu patrimônio.

Os controles internos é o ato da verificação do andamento das atividades administrativas, ou seja, essa verificação é um suporte para se ter um controle e saber do o andamento da empresa perante as atividades exercidas, tendo um controle maior dos fatos ocorridos de acordo com as atividades desempenhadas.

A ideia de se ter o controle interno da empresa como uma função que auxilia e está junto das funções através de planejamento de faz necessário pois de acordo com Chiavenato :

O controle exerce uma função restritiva e coercitiva, no sentido de coibir ou restringir desvios indesejáveis, pode ser, também, “um sistema automático de regulação no funcionamento de um sistema e, por fim, como função administrativa, através do planejamento, organização e a direção”. A função administrativa é a mais importante, por ser através dela que há o monitoramento das tarefas executadas e a avaliação das atividades e resultados esperados, no intuito de fazer com que a empresa tenha êxito no que foi elaborado através do planejamento.(2003, p. 613)

O controle tem por função principal realizar o monitoramento do que é realizado na empresa, deixando a empresa em um patamar mais produtivo pelo fato de estar a par das situações encontradas e evitando alguns erros que poderiam passar despercebido.

O conselho Federal de Contabilidade – CFC também faz menção a parte de controle internos relacionando a grande parte da organização:

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimento adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e de sua eficiência (CFC, 1997, p.6)

A conceituação do CFC mostra que o controle interno é integrado e amplo, adotando medidas de conservar o bem, patrimônio, que faz parte da instituição. Desse modo também menciona os aspectos de registros, sendo eles, feitos no tempo certo para que se tenha uma boa demonstração contábil, assegurando as informações.

Assim como o CFC relata em sua definição os registros contábeis e o conservadorismo dos seus patrimônios, o autor Florentino (1975, p.103), também cita esses aspectos mencionados acima, e completa que o sistema de controle é um campo muito além do aspecto contido no âmbito da teoria. Pois quando se trata, de planejamento e determinadas formas de se fazer um registro da empresa, quem entende da área vai querer uma confiabilidade maior nas informações produzidas. Evitando que alguma informação seja omitida ou gerada de maneira equivocada, pois as informações geradas com mais exatidão evitaria fraudes ou qualquer tipo de desvio, tendo a oportunidade de fazer a verificação e analisar os valores que foram registrados. A partir desses pontos citados é que algumas situações típicas de controles. “Daí surgem rotinas, formulários, separação de funções, contas especiais de controle, livros descentralizados, etc”

A importância do controle interno é realmente extrema, e está ligada com a auditoria interna, dessa forma segue abaixo o conceito do autor que liga ou faz menção aos aspectos relacionados, de acordo com Araújo:

De Logo, vale citar que não se deve confundir auditoria interna com controle interno. Enquanto este representa um conjunto de políticas e procedimentos implantados pela administração, objetivando a salvaguarda dos ativos, a correta valoração dos passivos, a adequação das informações e a eficácia operacional, aquela é, apenas, um dos componentes do sistema de controle e que muito contribui para o alcance dos resultados almejados pelo sistema de controle interno.(1998, p.156).

De acordo com Araújo a auditoria interna faz parte do controle interna, ou seja, é um pedaço que contribui para o alcance dos objetivos, mas deixa claro que o controle interno não é representado, somente, por uma parte na organização e sim por uma serie de fatores.

Attie (1998, p.201) relata o que está no contexto do controle interno identificando alguns pontos de importância, levando em consideração os controles contábeis e os controles Administrativos, este está dentro da organização diretamente ligado a toda estrutura de eficiência operacional e as metas e objetivos da administração e estão indiretamente ligados aos registros da contabilidade, mas “com frequência abrangem análises estatísticas, estudo de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade”. Já aquele esta diretamente ligado com patrimônio da instituição e com a veracidade das informações contábeis na maioria das vezes participam da elaboração de relatórios e controles : “ sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas as operações ou custódia de valores; e controles físicos sobre estes valores”. O controle interno pode ser entendido passando por diversas áreas , porém estando sempre ligado por funções, o que gera uma qualidade maior no sistema.

4.1 IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO PARA OS RISCOS ALIADO A AUDITORIA EXTERNA

Tem por base que o planejamento é um ótimo começo para se obter êxito nas empresas, as empresas que se planejam tem menos chances de encontrar erros que podem causar riscos para o parecer da auditoria externa, esses riscos afetam diretamente a importância de se planejar e tomar as devidas precauções para não ter problemas posteriores.

De acordo com a Norma brasileira de contabilidade (NBC-T-11), “Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir um parecer tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas”. Esse risco pode ser desenvolvido durante o levantamento das informações da empresa,

ou qualquer atividade relacionada ao planejamento ou desenvolvimento dos trabalhos na empresa auditada, afetando, assim, o parecer final sobre as demonstrações contábeis.

Como o planejamento da auditoria ajuda a evitar os riscos que podem influenciar na emissão do parecer da auditoria, e de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade técnica NBC T – 12.1.2, “O planejamento do trabalho de auditoria interna compreende os exames preliminares da Entidade, para definir a amplitude do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração”, ou seja de acordo com a norma o planejamento é que irá definir o tamanho e a magnitude do trabalho a ser seguido, abaixo, de acordo com a norma citada, seguem alguns pontos cruciais e relevantes para o planejamento do auditor:

- a) o conhecimento detalhado dos sistemas contábil e de controles internos da Entidade e seu grau de confiabilidade;
- b) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados;
- c) a existência de Entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos exames da auditoria interna;
- d) o uso do trabalho de especialistas e outros auditores;
- e) os ciclo operacionais da Entidade relacionados com volume de transações e operações;
- f) o conhecimento das atividades operacionais da Entidade, como suporte para a análise eficaz dos procedimentos e sistemas de Contabilidade de Custos que estão sendo aplicados para acompanhar e controlar o uso e o consumo de recursos, visando verificar a existência de desvios em relação às rotinas preestabelecidas;
- g) o conhecimento da execução orçamentária, tanto operacional como de investimentos, no sentido de verificar a exatidão de apropriação dos valores, se os desvios estão sendo controlados e se as conseqüentes ações corretivas estão sendo aplicadas.

Ainda relacionado a NBC T- 12 , o Auditor interno, é obrigatório que tenha um planejamento uma preparação por escrito com os documentos de maneira minuciosa para que realize a atividade, ou seja os programas preparados devem seguir como um roteiro e como controle podendo ser atualizados e revisados quando for necessário.

A importância do planejamento para reduzir significativamente o risco de erros fica notória quando se aplica o estudo na norma apresentada a seguir: tendo como base, a NBC-T-11. É na fase em que o auditor faz o planejamento do trabalho que deve ser feita a análise dos riscos de auditoria, considerando, dois níveis de relevância:

Em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade e em níveis específicos, relativos ao saldo das contas ou natureza e volume das transações (NBC-T-11, 2007).

Antes do auditor efetuar o trabalho, deve estar ciente de como é a empresa, o segmento e os processos praticados, para que tenha um conhecimento prévio do que vai trabalhar e assim evitar algumas possíveis preocupações durante o trabalho. Para se determinar o risco da auditoria a NBC-T-11, ressalta que o auditor deve avaliar o ambiente de controle da entidade compreendendo:

A função e envolvimento dos administradores nas atividades da entidade; a estrutura organizacional e os métodos de administração adotados, especialmente quanto a limites de autoridade e responsabilidade; as políticas de pessoal e segregação de funções; a fixação, pela administração, de normas para inventário, para conciliação de contas, preparação de demonstrações contábeis e demais informes adicionais; as implantações, modificações e acesso aos sistemas de informação computadorizada, bem como acesso a arquivos de dados e possibilidade de inclusão ou exclusão de dados; o sistema de aprovação e registro de transações; as limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ou administrativos; e as comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados. (NBC-T-11, 2007)

Segundo Attie (2011, p.260), o planejamento da auditoria demanda um conhecimento prévio da área e a da atividade a ser exercida, incluindo além da área econômica, as legislações aplicáveis, desta maneira se incluem todos os fatores relevantes para executar o trabalho, dentre esses fatores se incluem os conhecimentos de controles internos, sistemas e práticas contábeis os prazos para que o trabalho fique pronto, pareceres e os “riscos da auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades.” Com o planejamento da auditoria e sabendo dos riscos, o auditor consegue desempenhar uma auditoria de maneira mais eficaz, Para fins de análise de riscos de auditoria Niyama e Mendes (2013, p.304), citam que auditoria se divide em três componentes, sendo eles: risco inerente, risco de controle e risco de detecção.

Franco e Marra (2011, p.320), destacam três ocasiões e, que podem se manifestar os riscos de auditoria:

1 – O erro ou irregularidade ocorreu nos registros ou nas demonstrações contábeis, dando origem ao chamado risco inerente ou implícito; 2 – O erro ou irregularidade não foi detectado pelo sistema de controle interno da entidade auditada, gerando o chamado risco de controle; 3 – Ao aplicar os procedimentos de auditoria, o auditor também não detecta os erros, advindo daí o chamado risco de detecção. (FRANCO; MARRA, 2011, p.320)

O erro pode ocorrer em diversas fases quando aplicado os conceitos de riscos, portanto é importante salientar que o erro pode aparecer em situações não concretas. Ainda de acordo com Franco e marra (2011, p.320), o risco de auditoria é considerado relativo, pois não existe uma forma e pode aparecer de diversas maneiras e em diferentes situações. Por isso a importância do planejamento em todos os processos, ou seja, o planejamento do trabalho não pode parar, ou ser feito, somente, no início e sim acompanhar cada etapa estabelecida no escopo do trabalho.

Conforme Sá:

A sofisticação tecnológica, os imensos mercados que se abriram e as maneiras de se chegar a eles, a produção em massa, a concepção de tecnoestrutura empresarial, a acirrada competição inter e intranacional exigem do administrador extraordinária atenção a necessidade de, com razoável antecedência, estabelecer missões e objetivos da empresa, estudar e selecionar os caminhos alternativos, implantar a estrutura e implementar os planos e idéias escolhidas. (1976, p.109).

Para que possa se estabelecer objetivos, metas e estar ligado aos acontecimentos e como q tecnologia a cada dia pode auxiliar nos processos é necessário um forte trabalho de planejamento tentando prever os possíveis erros e riscos que podem ocorrer no processo avaliado, evitando, assim, erros que possam atrapalhar o trabalho final.

De acordo com a norma brasileira de contabilidade técnica – NBC T – 11.2.1.3: “O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:”

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

O auditor deve ter um conhecimento anterior para montar uma estratégia bem estruturada. Sabendo, também, o que pode estar acontecendo em processos para o desenvolvimento do trabalho, dessa forma estará com respaldo conhecendo o anterior da empresa para estar devidamente embasado nos processos que forem sendo desenvolvidos para que se possa alcançar o êxito na elaboração e no procedimento do trabalho.

4.2 MATERIALIDADE OU RELEVÂNCIA DE AUDITORIA

Existe um aspecto importante antes de entrar no assunto riscos denominado materialidade ou relevância, normalmente, na auditoria externa cada empresa analisada tem um limite, este chamado materialidade se é ou não um valor material para ser analisado diante das circunstâncias da empresa. Segundo Liotto (2004, p.23), autor da monografia apresentada para obtenção do Título de Especialista em controle externo – Auditoria governamental, é imprescindível que se comente sobre materialidade ou relevância antes de especificar os componentes do risco de auditoria. De acordo com Liotto, materialidade ou relevância é quando os usuários das informações das demonstrações financeiras, podem interpretar erroneamente as informações devido a erros ou omissões apresentadas nas demonstrações.

Conforme a NBC-T-11.6.1.2, sobre a relevância:

A relevância depende da representatividade quantitativa ou qualitativa do

item ou da distorção em relação às demonstrações contábeis como um todo ou informação sob análise. Uma informação é relevante se sua omissão ou distorção puder influenciar a decisão dos usuários dessa informação no contexto das demonstrações contábeis. Omissões e distorções são causadas por erros ou fraudes, conforme definido na NBC T 11. Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (NBC-T-11.6.1.2, 2007).

Conforme a análise apresentada o quanto pode ser considerado distorção surge a informação se é ou não relevante para pautar o trabalho em execução. A NBC TA 320, “Norma que trata da responsabilidade do auditor independente de aplicar o conceito de materialidade no planejamento e na execução de auditoria de demonstrações contábeis” relata na introdução que na auditoria a materialidade são valores baixos fixados para a realização do trabalho, para que isso reduza o risco de distorção nas demonstrações contábeis.

Um dos aspectos interessantes da atividade de materialidade é o acompanhamento sobre as contas que irão ser analisadas. Segundo Niyama e Mendes (2013, p.303), para se desenvolver um trabalho de auditoria independente, a relevância é fundamental e deve ser encarada quando:

Determinar a natureza (que procedimentos serão adotados), oportunidade (em que momento serão aplicados os exames) e a extensão (qual amostra a ser adotada) dos procedimentos de auditoria; avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, movimentação e classificação de contas (temos exemplos de distorções legalmente admitidas, como foi o efeito de maxidesvalorização, como ativo diferido, no passado); Determinar a adequação da apresentação da apresentação e divulgação da informação contábil (importante lembrar que as notas explicativas integram o conjunto de demonstrações contábeis e são responsabilidades da administração. Caso o auditor entenda ser necessário, pode incluir um parágrafo adicional com informações não divulgadas nas notas explicativas) (NIYAMA; MENDES, 2013, p.303).

A auditoria externa pode levar em consideração a empresa auditada para que dependendo do porte da empresa se estabeleça valores a serem analisados com isso a auditoria externa pode fundamentar o trabalho. Os autores Niyama e Mendes (2013, p.303), destacam, que o auditor ao fazer o planejamento do trabalho, irá estabelecer valores mediante a empresa que sejam material, ou seja, relevantes, para que haja a possibilidade de detectar erros que possam aparecer no trabalho realizado. Os autores ainda comentam que a relevância da informação, só se torna relevante se a distorção ou omissão das informações influenciarem a tomada de

decisão dos usuários.

Portanto a para ser relevante tem que ser algum valor que gere um erro significativo para que os usuários errem na tomada de decisão.

De acordo com a NBC-T-11.6.1.5, o nível de relevância depende da avaliação do profissional:

A determinação quantitativa do nível de relevância é uma questão de julgamento profissional, geralmente computada com base em percentual de um item específico das demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor independente, pode afetar a opinião de um usuário que depositará confiança nas demonstrações contábeis, levando em consideração a natureza da entidade que está apresentando as informações contábeis. É reconhecido, por exemplo, que o lucro após a dedução dos impostos, originado das operações normais da entidade em uma base recorrente, é, na maioria dos casos, a melhor forma de avaliação por parte dos usuários das demonstrações contábeis. Dependendo das circunstâncias específicas da entidade, outros itens das demonstrações contábeis podem ser úteis na determinação quantitativa da relevância. Entre esses outros itens, podem ser destacados: o patrimônio líquido, o total de receitas operacionais, a margem bruta ou até mesmo o total de ativos ou o fluxo de caixa das operações (NBC-T-11.6.1.5, 2007).

Em confirmação com a norma citada, Niyama e Mendes (2013, p.286), também comentam que o auditor deve estar atento quanto as informações da materialidade e relevância e que para isso ser determinado o profissional deve ter senso crítico e julgamento para estabelecer o trabalho, que apesar de não existir um padrão para o limite da materialidade, pode ser classificado como limite 5% do patrimônio líquido ou 10% do Ativo.

4.3 CONCEITO E GERENCIAMENTO DE RISCOS

O risco pode ser ocasionado por falta de planejamento ou até mesmo por fraude ou erro, portanto a norma técnica tem um conceito sobre o risco. De acordo com a norma brasileira de contabilidade técnica – NBC T – 11.2.3.1, “risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir um parecer tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas”.

Contudo o auditor emite um parecer tecnicamente inadequada devido aos valores que apareceram diretamente nas demonstrações contábeis, ou seja, por falta de controle houve um equívoco podendo este ser relevante. Para o Tribunal de

contas da união conceitos de riscos:

Risco é a expressão da probabilidade de ocorrência e do impacto de eventos futuros incertos que tem potencial para influenciar o alcance dos objetivos de uma organização. Em termos simples e não acadêmicos, riscos é todo evento que pode atrapalhar ou impedir que se atinja o alvo pretendido. (TCU, 2003, p.3).

O tribunal se adequou de um conceito mais simples e mais explicativo relacionando o conceito comparado a alguma probabilidade de que ocorra algum erro.

Para Franco e Marra (1991, p.248), no processo de auditoria existe uma gama de complexidade, pois para ser executado são necessários recursos sofisticados, portanto, com o grau de sofisticação e complexidade elevado esse fato faz com que gere riscos e que alguns aspectos feitos de maneira equivocada podem não ser encontrado durante o trabalho executado.

De acordo com TCU o gerenciamento de riscos é:

Um método sistemático de identificar, analisar, avaliar, tratar, monitorar e comunicar riscos, a fim de manter o grau de exposição da organização a riscos em nível aceitável. Em princípio, pode-se gerenciar riscos buscando reduzir a possibilidade de ocorrência do evento indesejado ou minimizando-se o impacto sobre os objetivos. (TCU, 2003, p.3)

Com relação ao entendimento sobre gerenciamento de riscos é um trabalho realizado em cima dos riscos já identificados observando como ele aparece a quantidade de vezes que apareceu, ou seja, é um monitoramento dos riscos identificados durante os processos que foram analisados e estudados para que possa ser minimizado o surgimento destes nos próximos trabalhos realizados.

4.4 RISCO INERENTE

O risco inerente acontece quando o trabalho se coloca em procedimento, ou seja baseado nas atividades em funcionamento com a empresa já se tem o risco inerente suscetível antes mesmo de considerar a função do controle. Conforme Franco e Marra (2011, p.281), o risco inerente acontece quando o saldo de uma conta está propenso a uma alteração que se enquadre como, relevante, tanto

individualmente quanto em meio a outros saldos, partindo do princípio de que não houve controle interno. No entanto o risco inerente pode acontecer em meio a outras contas ou de maneira isolada maquiando o resultado do saldo, problema esse que pode ser corrigido com controle interno.

Qualquer atividade ou segmento de trabalho já está propenso ao risco inerente, pois ele é intrínseco, Segundo Niyama e Mendes (2013, p.304), o risco inerente já faz parte da empresa, portanto, este risco está diretamente ligado a atividade operacional que a empresa exerce, para exemplificar a definição do risco inerente, os autores citam, que o caixa é mais propenso a roubo que uma conta do permanente.

O risco inerente pode sempre acontecer porque está ligado a situações corriqueiras. De acordo com o American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) apoiado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) Alguns elementos estimam o risco inerente : Decisões da empresa ligadas a atividade e a área financeira centralizada a uma pessoa, grande número de demissões e contratações de executivos e administradores, impressão negativa da gerência, problemas de alta complexidade relacionado a área contábil, alto grau de dificuldade para auditoria, problemas nos negócios ligados a empresas correlacionadas e considerações errôneas identificadas na auditoria realizada anteriormente.

Para a auditoria externa em específico o risco inerente deve ser observado de uma forma que se volte mais a atividades ligadas a demonstrações contábeis. Franco e Marra (2011, p.283), ressaltam que a avaliação do risco inerente deve ser de acordo com o plano global de auditoria ou com o programa de auditoria, e para cada um o auditor deverá avaliar de formas diferentes. No entanto, a avaliação ao ser desenvolvida para o plano global, o risco inerente deve ser considerado a nível de demonstrações contábeis que abrange alguns pontos, como: Honestidade da administração; a senioridade da administração levando em conta a experiência; analisar o ambiente da administração para saber se alguma influência, como pressão, pode levar a alguma alteração nas demonstrações contábeis e observar o impacto que pode causar no meio em que a empresa opera, levando em consideração a situação econômica e a competitividade apontados pelos indicadores financeiros. Para fazer a avaliação do risco inerente pelo programa de auditoria leva-se em consideração o saldo de conta e classe de transações que envolvem: contas que estejam propensas a alterações, como, ajustes e estimativas;

a dificuldade de um trabalho implícito que requer um especialista na função; o nível de julgamento para determinar saldos e contas; a probabilidade de perda ou apropriação indevida de ativos; a conclusão de transações com alto grau de dificuldade, próximo ou no final do período e atividades complexas.

De acordo com Jund:

O erro ou irregularidade ocorreu nos registros ou nas demonstrações contábeis, em função da suscetibilidade do saldo de uma conta ou classe de transações a uma distorção que poderia ser relevante, individualmente ou quando considerada em conjunto com distorções em outros saldos ou classes, presumindo que não houvesse controles internos correlatos, dando origem ao chamado risco inerente ou implícito. (2005, p.437).

Com as opiniões dos autores, pode-se concluir que, o risco inerente está diretamente ligado ao controle interno de cada instituição. Fator que pode ser corrigido ou evitado com sistemas de controles interno.

4.5 RISCO DE CONTROLE

OS riscos estão ligados a atividades que seguem o padrão e funções diárias, pode-se dizer que o risco de controle é o risco que afeta diretamente a área de controle interno das empresas. Segundo Franco e Marra (2011, p.281), risco de controle acontece quando ocorrem falhas de controle interno, como, não identificar erros ou não preveni-los a tempo de que não se enquadrem como uma distorção de saldo e se torne relevante, sendo isolado ou em meio a outros saldos.

O controle da empresa tem a importante tarefa de tentar evitar que se ocorra erros ou que passe algo que tenha sido feito acintosamente de maneira errônea dentro da instituição. De acordo com Niyama e Mendes (2013, p.305), riscos de controle podem ser considerados erros ou fraudes não identificados pelo sistema de controle interno o nível de risco de controle é diretamente ligado a efetividade do controle interno da empresa, o que leva a entender a necessidade de um amplo controle interno destinado a empresam, para que se restrinja ao máximo as possibilidades de ocasionar erros.

A área de controle da empresa sempre tem que estar atenta pois os riscos não se pode pensar que não acontecerá, ou não tem chance de acontecer, pois conforme Liotto (2004, p.26), uma grande importância atribuída ao risco de controle

é que nunca pode ser nulo, pois, por maior e melhor que seja o controle interno de uma empresa, eles não passam confiança integral de que não haverá erro algum na execução do processo. Liotto, ainda cita, que o risco inerente e o risco de controle não dependem do trabalho do auditor, o profissional pode sim ajudar no processo como, explicar para a entidade encarar de forma diferente os riscos inerentes e melhorar o controle interno usado na empresa o que diminuirá os riscos na instituição. Portanto, quando ocorre o planejamento do trabalho específico o auditor, somente, fará um processo de melhoria para avaliar os riscos. Para ter mais detalhes e afirmações dos riscos o auditor deve obter maior conhecimento do negócio e gerar testes de controle.

Antes de se conhecer qual é o controle adequado para a empresa ou que é feito na empresa é seguro partir do princípio de que o nível é baixo, por mais alto que seja podem haver falhas no processo. Franco e Marra (2011, p.286), relatam que a avaliação prévia do risco de controle deve ser alta para garantia de processo, somente, será baixa se conseguir avaliar que o sistema de controle interno for eficaz a nível de corrigir informações errôneas e prevenir possíveis distorções, e preparar o funcionamento de testes de controle para ter um respaldo avaliativo. Franco e Marra também enfatizam a relação entre o risco inerente e o risco de controle, Por muitas vezes a administração estabelece para o risco inerente sistemas contábeis de controle interno, o que leva o auditor a avaliar juntamente os dois riscos: inerente e de controle, chamada de “avaliação combinada”.

4.6 RISCO DE DETECÇÃO

O risco de detecção nada mais é quando ocorre de se passar informações incorretas ou maquiadas propositalmente pelo sistema de controle. Segundo Franco e Marra (2011, p.281), risco de detecção ocorre quando o auditor não detecta erros incorridos no saldo de uma conta, individualmente ou em conjunto.

O erro pode ser considerado em conjunto, e não só individual. De acordo com Niyama e Mendes (2013, p.305), risco de detecção pode, também, ser erro do próprio auditor, ou da equipe, pelo fato de ter seguido algum procedimento inadequado no trabalho. No entanto é possível entender a importância de um planejamento bem feito e de um controle interno que consiga detectar erros antes

mesmo de dar continuidade no trabalho com um processo que passou inadequadamente.

Niyama e Mendes (2013 p.305), destacam um modelo do risco de auditoria da seguinte forma: “Risco da auditoria = Risco inerente x Risco de controle x Risco de detecção”, em seguida é atribuído valores em uma variação de 0 a 100%, no exemplo sugerido é proposto:

Risco de Auditoria = 10%

Risco Inerente = 75%

Risco de Controle = 30%

Desta Forma o Risco de detecção:

$$\text{Risco de Detecção} = \frac{\text{Risco de Auditoria}}{\text{Risco Inerente} \times \text{Risco de Controle}} = \frac{0,1}{0,75 \times 0,30} = 44\%$$

Niyama e Mendes (2013, p.305), explicam que 44% é bastante alto, pois significa um elevado índice de os testes substantivos não encontrarem erros. Quando ocorrem fatos em que exista um alto grau do risco o auditor deve rever seu planejamento, de forma que, aumente testes e diminuam riscos, conforme trabalhos de auditoria o nível de risco aceitável seria de 5%.

Jund afirma que :

Ao aplicar os procedimentos de auditoria, o auditor também não detecta uma distorção no saldo de uma conta ou classe de transações que poderia ser relevante, individualmente ou quando considerada em conjunto, com distorções em outros saldos ou classes, advindo daí o chamado risco de detecção.(2005, p.438)

No entanto o risco de detecção pode passar também pelos olhos do auditor sem ser perceptível, fato que ocorrerá devido a um funcionamento inadequado do sistema de controle interno, tais erros revelam que possa haver fraude, por exemplo, no processo analisado.

4.7 INTER-RELAÇÃO E AVALIAÇÃO ENTRE OS COMPONENTES DE RISCO DE AUDITORIA

Assim que o escopo do trabalho esteja pronto é necessário que o auditor identifique onde que se tem maior probabilidade de se assegurar os riscos. Segundo Niyama e Mendes (2013, p.306), ao realizar a avaliação dos riscos de auditoria, será possível que o auditor encontre: características do risco inerente com alta possibilidade de erros, o que necessitaria de maior atenção nos procedimentos da auditoria; alto grau de controle interno que diminui o impacto de distorções, o que leva o auditor a limitar as provas substantivas e encontrar contas com baixo risco que se enquadram no processo da auditoria. De maneira geral, após o auditor fazer o planejamento do trabalho e aplicar o sistema contábil de controle interno, é necessário que o auditor mapeie a área com elevados índices de risco para que possa realizar a aplicação de testes da seguinte forma:

Risco mínimo – Volume mínimo de testes ou revisão; Risco baixo – fazer uma revisão analítica, com testes limitados de comprovação de saldos e transações, testes de cumprimento de normas internas, Risco intermediário – testes de várias fontes de evidência de auditoria, apoiando-se preferencialmente em testes de comprovação de saldos e transações; Risco Alto – Maior profundidade nos testes, a fim de conseguir embasamento para comprovação das transações. (NIYAMA; MENDES, 2013, p.306)

A relação entre os risco pode ser explicado diante de uma análise fundamentada em uma equação de riscos, envolvendo os três tipos de riscos: inerente de controle e detecção. De acordo com Franco e Marra (2011, p.293), existe uma relação que liga os três riscos específicos citados neste trabalho: Risco inerente, Risco de controle e Risco de detecção, porém, esta relação é inversamente proporcional quando tratado do risco de detecção e o nível combinado, que seria o risco inerente juntamente com o risco de controle, Os autores Franco e Marra, citam como exemplo : Para o nível de detecção ser aceitável quando os riscos inerente e de controle forem altos, é necessário que seja baixo com isso acontece a redução dos riscos de auditoria no processo. Em contrapartida quando os riscos inerente e de controle forem pequenos o risco de detecção pode ser mais elevado, e mesmo assim ter um nível de risco baixo no processo. Existe uma tabela citada por Franco e Marra para melhor entender tal processo:

		Na avaliação do Auditor, o risco de controle é:		
		Alto	Médio	Baixo
Avaliação de risco inerente feita pelo auditor	Alto	Mínimo	Mais Baixo	Médio
	Médio	Mais Baixo	Médio	Mais Alto
	Baixo	Médio	Mais Alto	Máximo

Fonte: Fraco e Marra, 2011, p.293

Conforme comentado por Franco e Marra, esta tabela relata a inter-relação entre os riscos e mostra a variação e aceitação do risco de detecção em função dos riscos inerentes e de controle.

5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Com base na pesquisa elaborada em diversos livros, artigos e sites, foram encontrados conceitos e definições que ajudam a entender para que servem e como são feitas as auditorias internas e externas, qual a importância do planejamento interno para que se evite risco no parecer da auditoria externa, sobre essa importância e de acordo com Contabilidade técnica NBC T – 12.1.2, “O planejamento do trabalho de auditoria interna compreende os exames preliminares da Entidade, para definir a amplitude do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração”, pode-se entender que tal planejamento interno corresponde ao resultado final das análises feitas pela auditoria externa. Com base em planejamento é alta a probabilidade de se evitar riscos, existem diferentes tipos de riscos comuns de serem encontrados no processo. Para conseguir aliar esses assuntos, é importante iniciar pelo entendimento que se pode ter pela auditoria interna e pela auditoria externa, a interna como foi mostrado na pesquisa, tem uma importância muito grande para a empresa. Pois ela tem em uma de suas missões a de ajudar o controle interno podendo colaborar informando onde está havendo o erro, pois a auditoria interna tem a possibilidade de realizar inúmeros testes o que torna um processo mais detalhado, porém, mais demorado.

De acordo com Nyama e Mendes (2013, p.282), as principais características que envolvem o procedimento da auditoria interna, é que o auditor que faz a auditoria na empresa é o próprio funcionário da empresa. Por, propriamente, ser o funcionário da empresa que faz a auditoria isso gera um menor grau de independência nos trabalhos realizados, e desenvolve no processo de auditoria um maior volume de testes aplicados nas áreas contábil e operacional e tem uma vinculação em menor escala com as demonstrações contábeis. A auditoria interna além de conseguir passar por praticamente todas as áreas da empresa. Pode levar facilmente as informações que não estão de acordo para a alta administração da empresa para que sejam tomadas as decisões mais coerentes antes que seja descoberto pela auditoria externa, pois essa descoberta pode tornar a imagem da empresa ruim perante os investidores e acionistas, por exemplo. No entanto foi abordado, também, a auditoria externa, é ela quem tem a missão de dizer ao final do trabalho se a empresa em análise tem a situação legal com base em um parecer final, que é neste parecer que os investidores se baseiam para tomar decisões. Conforme os autores Nyama e Mendes (2013, p.283), as características que marcam a auditoria externa é que o auditor externo ao contrário do auditor interno, não tem vínculo com a empresa. Portanto, não é funcionário da instituição, o auditor externo tem uma independência maior que o interno e realiza no desenvolver do trabalho um menor volume dos testes para que se tenha o resultado e a análise e estudos nas demonstrações contábeis é em maior grau que a auditoria interna.

Como observado, a auditoria externa faz procedimentos técnicos em menor escala, ou seja, analisa um número menor de documentos, baseado em um procedimento chamado de amostragem, no entanto, por não ter a obrigação de se aprofundar em todas as áreas da empresa, pode acontecer de a auditoria externa sem intenção emitir um parecer errado, podendo ser causado por fraudes ou erros que passaram pelo controle interno e auditoria interna da empresa e chegaram até as demonstrações contábeis que estão sendo analisadas, caso essa situação descrita aconteça o risco de auditoria deixará de ser um risco e sim um fato, por isso a importância de um planejamento interno aliado ao controle e auditoria interna, para que se evite tais risco que podem influenciar diretamente no parecer da auditoria externa. Esses riscos foram pesquisados e encontrados no presente estudo, são eles: risco inerente, risco de controle e risco de detecção. O risco inerente normalmente é aquele que já está intrínseco na atividade operacional, ou seja é

aquele risco que faz parte do processo por exemplo quando uma empresa tem uma má gestão , ou alta rotação de gestores e executivos, este fator está extremamente ligado ao dia-dia da empresa, Conforme Franco e Marra (2011, p.281), o risco inerente acontece quando o saldo de uma conta está propenso a uma alteração que se enquadre como, relevante, tanto individualmente quanto em meio a outros saldos, partindo do princípio de que não houve controle interno. No entanto o risco inerente pode acontecer em meio a outras contas ou de maneira isolada maquiando o resultado do saldo, problema esse que pode ser corrigido com controle interno. o risco de controle, Segundo Franco e Marra (2011, p.281), acontece quando ocorrem falhas de controle interno, como, não identificar erros ou não preveni-los a tempo de que não se enquadrem como uma distorção de saldo e se torne relevante, sendo isolado ou em meio a outros saldos, ou seja, já começa ser bem relevante pois ele pode ser, de fato, um risco individual ou em conjunto, pode ser marcado por algum tipo de fraude que passou pelo sistema ou foi ocasionado por um erro em equipe, ou seja está ligado ao controle interno da empresa, nesse caso é importante, também, a auditoria interna agir aliado com o controle para que possa se evitar esse tipo de risco. Já o risco de detecção acontece quando passa despercebido alguma informação que seja relevante para o trabalho da auditoria, como por exemplo um saldo de conta que o auditor não consegue fazer a detecção por algum motivo e as vezes pode até chegar a conclusão de que tal informação seja inexistente, os autores Franco e Marra (2011, p.281), salientam que risco de detecção ocorre quando o auditor não detecta erros incorridos no saldo de uma conta, individualmente ou em conjunto.

algo interessante que pode ser feito e observado é que os riscos dependem muito de um bom planejamento e de um bom controle interno para que possam ser evitados, esses riscos mantém uma certa relação pois juntos podem ser transformados em uma pequena equação, Niyama e Mendes (2013 p.305), destacam um modelo do risco de auditoria da seguinte forma: “Risco da auditoria = Risco inerente x Risco de controle x Risco de detecção”, dessa forma pode se chegar a qual grau o risco pode afetar o trabalho feito. Da mesma forma ocorre uma relação entre o risco de controle e o risco inerente pois quando se tem um alto grau de risco inerente constatado e um alto grau de risco de controle é encontrado um risco de detecção mínimo, da mesma forma quando risco de controle e risco inerente são mínimos é encontrado um alto grau de detecção das contas. Pois de

acordo com Franco e Marra (2011, p.293), existe uma relação que liga os três riscos específicos citados neste trabalho: Risco inerente, Risco de controle e Risco de detecção, porém, esta relação é inversamente proporcional quando tratado do risco de detecção e o nível combinado, que seria o risco inerente juntamente com o risco de controle. Aceitando que o parecer da auditoria externa pode ser influenciada pelos riscos constatados é que entra a ressalva da importância do controle interno e do planejamento aliado aos riscos de auditoria, pois quanto mais alto for um controle interno, com um planejamento elevado, maior será a segurança da própria empresa auditada pelos auditores externos e também menor será a probabilidade de o auditor externo efetuar um parecer de maneira equivocada.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente trabalho teve como objetivo entender melhor como um parecer de auditoria externa pode ser afetado com os riscos de auditoria que foram apresentados. Para isso, todo o processo que envolve o procedimento desde as conceituações e características da auditoria interna e auditoria externa foram analisados em detalhes assim como os pareceres de cada uma delas. As etapas necessárias e importantes do planejamento da auditoria e o que é envolvido para que o trabalho seja realizado. Analisando o quanto o controle interno tem ênfase nos trabalhos de auditoria e como é importante para a empresa, para essa pesquisa foi necessário estudar e entender como funciona cada procedimento. O estudo foi embasado em artigos científicos, monografias e livros focados no assunto de auditoria.

Na análise do assunto foi possível entender como acontece quando uma empresa tem um parecer feito de maneira equivocada, por consequência dos riscos de auditoria, e o que levou o auditor externo a dar parecer necessário. Foi estudado cada risco de auditoria nos detalhes e quais são as características de cada um. O risco de auditoria está presente no trabalho dos auditores, portanto, é de suma importância que o profissional de auditoria tente prevenir ou amenizar os riscos de auditoria. De forma que leve em consideração um bom planejamento do trabalho, pois é na fase de planejamento que é possível ter um escopo do trabalho e analisar as possíveis ameaças que podem influenciar no processo. Nesta fase, também, se faz necessário entender quais são as atividades da empresa em que o auditor

trabalha e se manter atualizado nos processos de controle interno da empresa. Estar ligado como funciona o ambiente de trabalho para que, também, aliado aos procedimentos, seja acompanhado de um controle interno, que, sem dúvidas, será necessário para um bom rendimento do trabalho. Com isso pode-se evitar que apareçam alguns riscos, pois como visto anteriormente, os riscos da auditoria afetam diretamente o parecer da auditoria, e pode colocar em risco a credibilidade do auditor e prejudicar a carreira profissional caso as demonstrações contábeis sejam alteradas por erros ou fraudes.

A materialidade ou relevância faz parte do trabalho da auditoria em detrimento das circunstâncias geradas pelas análises da empresa, pois, o auditor irá determinar qual será o valor material que a auditoria adotará para a realização do trabalho. Quando o valor não for relevante mediante as análises, é chamado de valor imaterial e compreende-se que valores até o limite da materialidade não são relevantes para o procedimento.

O auditor não pode ser considerado culpado, por erros ou fraudes que ocorreram, mas deve estar atento para tentar evitar, mediante a estudo e um bom planejamento do trabalho, pois são essas atitudes que diminuem os riscos de auditoria, sendo eles: o risco de controle, risco inerente e risco de detecção. Com essa análise feita pode-se entender que existe um risco de o auditor emitir um parecer errado, porém esse risco pode ser minimizado com as atividades internas das empresas, prezando por um bom controle interno e planejamento interno. Foi constatado no presente estudo que a auditoria interna tem uma função importante para prevenir, pois participa e pode estar presente em varias áreas da empresa. Levando em consideração os resultados encontrados é possível entender que o que acontece internamente na empresa pode ser refletido para fora, pois as demonstrações contábeis analisadas pelos auditores externos são a vitrine da empresa para os olhos dos investidores, usuários e acionistas. Portanto, foi constatado que realmente os riscos de auditoria podem influenciar sobre o parecer de auditoria externa, pois o auditor externo está exposto a esse risco quando vai realizar o trabalho, como o auditor não tem a obrigatoriedade de conhecer os sistemas internos da empresa e por ser externo realizar um menor grau de testes e não ter vínculo com a empresa, não tem necessidade de ele saber se houve ou não erros ou fraudes, até os funcionários internos da empresa realizarem as demonstrações contábeis. Dessa forma se mostra importante o papel do controle

interno da empresa, portanto pode-se entender que as funções são fatores que se ajudam mesmo não trabalhando junto, para se chegar ao parecer emitido no final pelos auditores externos. Portanto, o trabalho teve como foco fazer uma apresentação dos pontos que podem causar erros ao final do trabalho prestado pela auditoria externa, influenciando, assim, no parecer final emitido sobre a empresa.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5 ed São Paulo: Atlas, 1996.
- ARAÚJO, I.P.S. **Introdução a Auditoria**: breves apontamentos de aula – aplicáveis a área governamental e aos programas de concursos públicos. Salvador: Egba, 1998.
- ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- AUDIBRA- INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2 Ed. São Paulo,1991.
- BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- BRASIL. **Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 9 de dezembro de 1976.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos Novos Tempos**. 2. Ed. Rio de Janeiro, Campus, 2003.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**. Resolução CFC n 820/97. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Brasília, 1997.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**. Resolução CFC n 1.203/09. Aprova a NBC TA 200 – Alcance e Auditoria de demonstrações contábeis. Brasília, 2009
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**. Resolução CFC n 1.207/09. Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília, 2009
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**. Resolução CFC n 1.213/09. Aprova a NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria. Brasília, 2009.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2012
- DE ANDRADE MARCONI, Marina; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. Atlas, 2007.
- FLICK, Uwe. **Desenho da pesquisa qualitativa: Coleção Pesquisa qualitativa**. Bookman Editora, 2009.

FLORENTINO, A.M. **Auditoria Contábil**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1975.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GIL, A.C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social** 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

HOOG, Wilson Alberto Zappa e CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil das sociedades empresariais: de acordo com o novo código civil – lei – 10406/02**. 2. Ed. Curitiba: Juruá, 2008.

JUND, Sergio. **Auditoria**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

LIOTTO, A.M. **Gerenciamento de Risco**. 2004. 91f. Monografia (Requisito parcial a obtenção de título de Especialista em Controle Externo – Área de Auditoria Governamental) – Tribunal de Contas da União, Brasília, 2004.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Interna – Embasamento Conceitual e Suporte Tecnológico**. São Paulo: Atlas, 1999.

Revista Administração On Line – FECAP - Volume 5 Nº 3, p 26-38 jul/ago/set2004,

SÁ, Antônio Lopes. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. Ed. Atlas: São Paulo, 1997.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade para concursos e Exame de suficiência** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

Tribunal de Contas da União – **Roteiro de Aplicação da Metodologia de Análise de Risco para Escolha de Temas de Fiscalização**. Brasília, 2003