

RICARDO ENGEL

**ESTUDO DA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS PARA AUDITORIA
DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado ao Departamento de
Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas, da Universidade Federal do
Paraná, como requisito para obtenção do
título de MBA – Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Dr. Blênio César Severo Peixe

CURITIBA

2007

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, pela educação, pelo amor e orientação a mim concedida, sem medir esforços e sacrifícios.

Aos familiares pela compreensão e força, a todos os professores e orientadores, que no decorrer do curso passaram seus conhecimentos.

Meus agradecimentos sinceros pelos colegas de trabalho e profissão, que auxiliaram nesta empreitada e ajudaram no meu desenvolvimento profissional.

RESUMO

ENGEL, R. ESTUDO DA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS PARA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO BRASIL. O ambiente de controle interno de uma entidade demonstra a atitude geral, a visão e as atitudes da administração em relação à importância de controlar o negócio. Um ambiente eficiente e eficaz de controle pode reduzir o risco de divergências importantes. A avaliação do sistema de controles internos de uma determinada entidade, para a auditoria das demonstrações contábeis no Brasil é um significativo desafio para os auditores externos ou independentes. A forma ou metodologia aplicada para testar os controles de uma entidade requer planejamento e procedimentos adequados, para diminuir o risco de emitir uma opinião incorreta sobre as demonstrações contábeis. Os procedimentos utilizados pelos auditores independentes para avaliação do sistema de controles internos e dos riscos de auditoria, assumem papel de suma importância, pois definem a extensão de todos os demais testes de auditoria. O auditor externo precisa ter a capacidade profissional para saber verificar a natureza e extensão dos procedimentos para avaliar o ambiente de controle interno de uma determinada entidade, avaliar a segurança, caracterizar a eficácia dos controles internos para assegurar os saldos contábeis, e analisar os riscos de auditoria das demonstrações contábeis nos controles internos. O presente estudo pela pesquisa bibliográfica e a experiência profissional tiveram por objetivo principal demonstrar que antes dos testes substantivos pela auditoria das demonstrações contábeis é necessário o conhecimento por parte dos auditores nos controles internos e como estão sendo utilizados pela entidade que está sendo auditada. Esse conhecimento é adquirido pelas evidências demonstradas nos testes de controles internos aplicados e planejado pela auditoria.

Palavras-chave: Avaliação; Controles Internos; Auditoria; Demonstrações Contábeis.

E.-mail: ricardocontabilista@yahoo.com.br

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	II
RESUMO	III
1. INTRODUÇÃO.....	01
2. REVISÃO DE LITERATURA	03
2.1. ORIGEM DA AUDITORIA.....	07
2.1.1. Auditoria no Mundo.....	07
2.1.2. Auditoria no Brasil.....	08
2.2. TIPOS DE AUDITORIA.....	10
2.2.1. Auditoria de Gestão	10
2.2.2. Auditoria Operacional.....	10
2.2.3. Auditoria das Demonstrações Contábeis.....	11
2.3. DIFERENÇA DE AUDITOR INTERNO E EXTERNO	12
2.3.1. Auditor Interno	12
2.3.2. Auditor Externo	13
2.4. PRINCIPAIS ORGÃOS NORMATIZADORES NO BRASIL	14
2.4.1. Comissão de Valores Mobiliários.....	14
2.4.2. Conselho Federal de Contabilidade.....	14
2.4.3. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil	15
2.4.4. Banco Central do Brasil	15
2.5. PRINCIPAIS NORMAS DE AUDITORIA NOS CONTROLES INTERNOS	17
2.6. DIVISÃO DOS CONTROLES INTERNOS.....	20
2.6.1. Controles Contábeis	20
2.6.2. Controles Administrativos	20

2.7. OBJETIVOS DOS CONTROLES INTERNOS	21
2.7.1. Salvaguarda dos Interesses.....	21
3. METODOLOGIA APLICADA AO TRABALHO DE CONCLUSÃO	24
4. PROPOSTA DE CRITÉRIOS PARA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS	25
4.1. ESTUDO PRELIMINAR DOS CONTROLES INTERNOS PARA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	26
4.1.1. Planejamento da Materialidade.....	26
4.1.2. Áreas Significativas para Auditoria Externa	27
4.1.3. Análise para Definição dos Procedimentos de Auditoria	27
4.2. AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS PARA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	30
4.2.1. Risco dos Procedimentos de Controle Interno.....	30
4.2.2. Ambiente de Controle Interno e Avaliação da Segurança	31
4.2.3. Entendimento do Negócio.....	32
4.2.4. Entendimento do Sistema Contábil.....	35
4.2.5. Questionário de Controles Internos	40
4.3. EXECUÇÃO DOS PROCEDIMENTOS SELECIONADOS PARA AUDITORIA NOS CONTROLES INTERNOS	42
4.3.1. Testes Substantivos.....	42
4.3.2. Extensão dos Procedimentos de Auditoria	43
4.4. AVALIAÇÃO DO RISCO DE AUDITORIA.....	44
4.4.1. Risco de Emitir Uma Opinião Incorreta.....	44
5. CONCLUSÃO.....	46
6. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	48

1. INTRODUÇÃO

O sistema de controles internos corresponde o plano de procedimentos e o conjunto integrado de métodos adotados pela entidade, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiabilidade de seus dados contábeis, e promover a eficiência operacional nas suas transações na qual trazem impacto nos saldos contábeis.

Os procedimentos para testar os controles internos são realizados para determinar se as informações obtidas pela análise e estudo da avaliação dos controles internos estão sendo realizadas de forma eficaz na entidade a ser auditada, se tem evidência que as transações estão refletindo adequadamente nas demonstrações contábeis.

Qual seria o reflexo de testes inadequados nos controles internos para auditoria das demonstrações contábeis? Como os controles internos poderiam afetar as demonstrações contábeis e de certa forma o parecer de auditoria? Quais procedimentos são utilizados para avaliação de risco e controles internos?

O ambiente de controle reflete a atitude geral, a visão e as ações da administração em relação à importância de controlar o negócio. Um ambiente eficiente de controle pode diminuir o risco de divergências importantes.

Os procedimentos de controle operam como parte do sistema de contabilidade e dentro do ambiente de controle que a administração tenha estabelecido, para ter uma segurança razoável de que a entidade pode registrar processar e resumir a informação contábil de forma apropriada. Portanto, o risco dos

procedimentos de controle é o risco de que tais procedimentos não evitem as divergências relevantes nas demonstrações financeiras ou não ajudem a detectá-los.

Diante do exposto, o objetivo geral para atender o tema proposto é avaliar os controles internos para auditoria das demonstrações contábeis a fim de transparecer a realidade econômica e financeira da empresa, para todos o que dela precisam: sócios, funcionários, fisco, bancos, fornecedores e investidores.

Este trabalho tem a intenção de subsidiar as possíveis respostas a tais questões, acrescentando elementos que podem contribuir para um melhor entendimento, tais como: as definições e conceitos dos termos empregados, os motivos que definem a necessidade de avaliação do risco e quais controles internos são relevantes para auditoria das demonstrações contábeis.

Para a consecução do objetivo geral foram delineados os objetivos específicos a seguir, fundamentar teoricamente o sistema de controle interno; revisar diversas abordagens de auditoria; determinar a natureza e a extensão dos procedimentos; avaliar a segurança do ambiente de controle interno; caracterizar a eficácia dos controles internos para assegurar os saldos apresentados nas demonstrações contábeis; analisar os riscos de auditoria das demonstrações contábeis nos controles internos.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade aprova em 1.997 a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, conforme resolução CFC Nº 820/97, o sistema de controle interno e sistema contábil compreendem:

O plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos executados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis e da sua eficácia operacional. (Conselho Federal de Contabilidade, 1998, pág.38).

Segundo FRANCO (1991, p. 267), “os controles internos entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da entidade e que produzam reflexos em seu patrimônio”.

O risco de emitir uma opinião tecnicamente incorreta sobre demonstrações contábeis é a preocupação fundamental dos auditores independentes no Brasil e no mundo. Para cercar-se de condições que lhes assegurem um julgamento confiável e adequado sobre o objeto de seus trabalhos, os auditores independentes aplicam diversos procedimentos técnicos, em busca de evidências claras, precisas e suficientes. Dentre tais procedimentos, destaca-se, pela relevância, o estudo, conhecimento e avaliação dos procedimentos de controle interno da empresa auditada. Os procedimentos empregados pelos auditores para avaliação dos sistemas de controles internos e dos riscos de auditoria das demonstrações contábeis assumem papel preponderante, uma vez que determinam à natureza, extensão e a oportunidade da realização de todos os demais exames de auditoria. Esta tecnologia de auditoria, para permitir análise e julgamento quanto à consecução dos seus objetivos, deve ser aplicada de forma ordenada e sistematizada, através de uma metodologia de trabalho. (ANTUNES, 1998, p. 06).

O principal objetivo da auditoria é averiguar a veracidade das demonstrações contábeis. Além disso, ela tornou-se uma ferramenta de monitoramento dos

controles internos, em especial a fim de prevenir erros e fraudes, e, inclusive como meio de auxílio à gestão.

Conforme ATTIE (1998, p. 206), “as normas de auditoria relativas à execução do trabalho determinam que o auditor independente deva efetuar o levantamento do sistema contábil e de controle interno, avaliar o grau de confiabilidade e, baseado neste, estabelecer a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria”.

Segundo HERNANDEZ (2004, p. 48), “para concluir sobre a adequação ou não dos saldos contábeis, deve o auditor avaliar o sistema de controle interno das operações para assegurar que os documentos e informações processadas pela contabilidade são decorrentes de operações fidedignas e realizados em função dos objetivos das empresas”.

As evidências detectadas nos controles internos por intermédio dos testes procedimentais realizados levarão ao passo seguinte para a determinação dos procedimentos substantivos para definir a profundidade destes testes a serem aplicados no balanço patrimonial com intuito de validar os números apresentados nas demonstrações contábeis.

A auditoria poderá apresentar formas diversas, cada uma delas com característica peculiar, segundo FRANCO (2001, p. 2005), de acordo: “com a extensão do trabalho, com a profundidade dos exames, com sua natureza, com os fins a que se destina, com as relações do auditor com a entidade auditada”.

Na auditoria existe o risco do auditor emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis, caso os testes selecionados nos controles internos e substantivos não atingirem o objetivo seguro de validar os números apresentados nas demonstrações supracitadas. Desta forma, o

conhecimento e experiência peculiar do auditor e de grande relevância junto com os procedimentos básicos de auditoria para realização dos testes.

O exame do controle interno é uma das fases mais importantes no trabalho do auditor, por isso, ele deve estar devidamente qualificado para bem conduzir seu exame.

A análise dos riscos de auditoria deve ser verificada no planejamento de auditoria, que é uma parte essencial da auditoria nas demonstrações contábeis. Existem diversos graus de riscos no qual devem ser avaliados no planejamento, em relação ao impacto que pode causar nas demonstrações contábeis.

As várias firmas de auditoria, e mesmo diversas pessoas dentro de uma mesma firma, adotam métodos variados para a apreciação do sistema de controle interno. Muitos utilizam questionários padronizados que tratam de pontos essenciais de controle interno. Considera-se superficial, de certo modo, qualquer método que tenha por finalidade abranger anualmente todos os aspectos de controle interno. Deve-se reconhecer que, normalmente, o exame adequado de todo um sistema de controle interno não pode ser incluído na extensão e no custo de um exame anual de auditoria. Conseqüentemente, parece mais apropriado dividir a revisão dos controles internos em quatro ou cinco segmentos lógicos, examinando-se detalhadamente um dos segmentos e superficialmente os demais, em cada exame anual. Com auditores experimentados e competentes, num período relativamente curto, esse método dará uma análise completa de todos os procedimentos contábeis e dos métodos para o controle e registro das transações. Propiciará também um conhecimento adequado da organização e da distribuição de funções e responsabilidades entre os funcionários da contabilidade e dos demais setores da companhia. Um exame assim completo constituirá uma base segura para o planejamento de uma auditoria independente e, geralmente, revelará pontos importantes que redundarão em sugestões de melhoria ao cliente. Para o bem da profissão, um auditor não deve se satisfazer com padrão de qualidade inferior a esse. (MAS, 2000, p. 21).

O auditor, durante a execução do seu trabalho, busca a obtenção de evidências que lhe ofereçam maior segurança para emissão do parecer de auditoria. Somente as divergências materiais e as incertezas afetarão o parecer de Auditoria. Portanto, os procedimentos de auditoria não devem concentrar-se em detectar as divergências irrelevantes, mas, sim, em ter a segurança de que não existem

divergências materiais relevantes que possam afetar o contexto geral nas demonstrações contábeis, e o parecer de auditoria.

2.1. ORIGEM DA AUDITORIA

A origem da palavra auditoria, conforme Franco (2001, p. 30), “do termo em português, perfeitamente justificável no latim auditor, na realidade da auditoria contábil nos veio do inglês *audit*, pois na Inglaterra nasceram segundo se tem notícia, as primeiras manifestações da atividade profissional do auditor contábil”.

O surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espalhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente distribuídas e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas. Embora cronologicamente haja indícios da existência da profissão auditor desde o século XIV, está é, em verdade, uma função nova que vem experimentando excepcional desenvolvimento com diferentes graus de especialização. Como a auditoria é proveniente da própria contabilidade, é justo que se indique o conjunto de dados históricos que permita comparabilidade entre duas atividades. (ATTIE, 1998, p. 27).

2.1.1. Auditoria no Mundo

Segundo ATTIE (1998, p. 28) “foi a partir da criação do SEC, em 1934, nos Estados Unidos, que a profissão de auditor assume importância e cria um novo estímulo, uma vez que as empresas que transacionavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a se utilizarem dos serviços de auditoria para dar maior credibilidade a suas demonstrações financeiras”.

A Revolução Industrial, na Inglaterra, operada na segunda metade do século XVII, quanto à demanda de capital e a expansão das atividades, naturalmente, criou problemas contábeis mais complexos, mudou o eixo do desenvolvimento prático dessa disciplina para aquele país. Mas a real necessidade da auditoria somente se manifestou a partir da institucionalização do investidor capitalista, agora uma classe importante e em crescimento, que passou a exigir relatórios imparciais sobre a integridade de seu investimento e dos resultados econômicos do empreendimento. O berço da moderna auditoria foi à Inglaterra, que exportou suas técnicas para outros países. (CREPALDI, 2004, p. 103)

2.1.2. Auditoria no Brasil

Antigamente as empresas eram constituídas sob forma de capital fechado e, em sua grande parte, pertenciam a grupos familiares. Com o passar do tempo, o capitalismo foi evoluindo (primeiramente na Europa e EUA e posteriormente no resto do mundo). Conseqüentemente, o mercado foi se expandindo e acirrando a concorrência entre as empresas, a nível mundial, houve a necessidade de elas investirem em tecnologia e seguir procedimentos estabelecidos internamente os controles internos a fim de buscar redução dos custos e se tornarem competitivas.

Para tanto, havia a necessidade de as empresas aumentarem suas instalações fabris e administrativas e captar recursos de terceiros. Todavia, para que terceiros oferecessem créditos às empresas, eles exigiam que as demonstrações contábeis da instituição fossem analisadas por especialistas que não tivesse ligação com a mesma. Esse especialista corresponde ao auditor, profissional responsável em analisar as contas e emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

Depois da Segunda Guerra Mundial, a auditoria começou a ter mais importância e a se desenvolver no mercado brasileiro, após o surgimento das multinacionais que se instalavam no país e que traziam o hábito da auditoria e, conseqüentemente, a vinda de escritórios de auditoria estrangeiros.

Alguns dos principais fatos que contribuíram para o crescimento da auditoria no Brasil foi, a abertura de filiais e subsidiárias de companhias externas, o crescimento das empresas brasileiras, a necessidade de descentralização e diversificação das atividades, financiamentos de empresas brasileiras em instituições estrangeiras, a evolução do mercado de capitais e, principalmente, da criação das

normas de auditoria, as quais foram promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972, da CVM (Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6404) no ano de 1976).

A auditoria foi organizada formalmente em 26 de março de 1957 com a criação do Instituto dos Contadores Públicos do Brasil, em São Paulo. No entanto, segundo CREPALDI (2004, p. 105), ela “foi oficialmente reconhecida apenas em 1968, por ato do Banco Central do Brasil”.

2.2. TIPOS DE AUDITORIA

Verificado na definição conceitual de auditoria, foi classificado em três tipos, Auditoria de Gestão, Auditoria Operacional e Auditoria das Demonstrações Contábeis.

2.2.1. Auditoria de Gestão

A auditoria de gestão segue uma metodologia de avaliação sobre sistemas políticos de critérios e procedimentos utilizados pela entidade na área de planejamento e estratégico e principalmente em decisões. Tem como objetivo auxiliar a administração em específico na adequação, eficácia e eficiência do desempenho da entidade no tocante as suas funções de planejamento estratégico.

2.2.2. Auditoria Operacional

A auditoria operacional envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência e eficácia das atividades operacionais de uma entidade, em comparação com objetivos estabelecidos. Esse tipo de auditoria, algumas vezes, é denominado auditoria de desempenho ou auditoria gerencial.

2.2.3. Auditoria das Demonstrações Contábeis

A auditoria de demonstrações contábeis envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de parecer e se sua apresentação esta adequada, de acordo com princípios fundamentais de contabilidade.

2.3. DIFERENÇA DE AUDITOR INTERNO E EXTERNO

Conforme MAURÍCIO (1988, p. 15) “expressar uma opinião sobre a situação patrimonial, financeira e o resultado das operações de determinado período de uma companhia sob exame é conhecido como trabalho executado pela auditoria externa ou independente, o trabalho mais exaustivo voltado para as aplicações dos controles internos contábeis e administrativos sobre as operações é tarefa atribuída à auditoria interna”.

Verifica-se desta forma as principais diferenças entre a auditoria interna e a externa:

2.3.1. Auditor Interno

É empregado da empresa auditada, possuindo um menor grau de independência, pois é subordinada a alta administração, executa a auditoria contábil e operacional, buscando estabelecer controles internos que garantam a eficiência do processo produtivo e financeiro da empresa, buscando sempre a redução dos custos através da eficiência dos controles, onde os principais objetivos é de verificar se as normas internas estão sendo seguidas, verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes, verificar a necessidade de novas normas internas, efetuarem auditoria das diversas áreas que abrange as demonstrações contábeis e suas áreas operacionais, maior volume de testes para verificar a eficiência dos controles, ter domínio de todas as rotinas da empresa.

2.3.2. Auditor Externo

O auditor externo ou independente é um prestador de serviços como qualquer outro autônomo. Perante uma concorrência, o auditor faz um levantamento de dados da empresa em que irá prestar o serviço para que possa realizar uma estimativa por área e por categoria de profissional, as horas em que serão gastas no serviço prestado. Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada, possuindo maior grau de independência, executa apenas auditoria contábil, o principal objetivo é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se essas refletem adequadamente a situação patrimonial e financeira da empresa. Também verificar se as demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios e procedimentos contábeis, menor volume de testes, já que o auditor externo está interessado em divergências que venham a alterar de maneira significativa as informações contábeis.

2.4. PRINCIPAIS ORGÃOS NORMATIZADORES NO BRASIL

Os principais órgãos regulamentadores das normas de auditoria no Brasil tem por objetivo implementar as normas relativas a pessoa do auditor, normas relativas a execução dos trabalhos e as normas relativas ao parecer de auditoria.

2.4.1. Comissão de Valores Mobiliários

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM exige por força de lei, auditoria em sociedades anônimas de capital aberto.

A CVM foi criada pela Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976, juntamente com a Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76), sendo aquela um órgão vinculado ao Ministério da Fazenda do Brasil, na qual disciplinou o funcionamento do mercado de valores mobiliários e a atuação de seus protagonistas. Possui poderes para disciplinar, normalizar e fiscalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado. Seu poder de normalizar abrange todas as matérias referentes ao mercado de valores mobiliários.

2.4.2. Conselho Federal de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC foi criado no Brasil pelo Decreto-lei 9.295/46, com a missão de orientar, regulamentar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Desde 1983, o CFC possui a função de organização de uma doutrina oficial contábil brasileira, cujo conjunto denomina de Normas Brasileiras de Contabilidade, aprovadas periodicamente por Resoluções.

2.4.3. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

O IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil tem a função de discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador e, ao mesmo tempo, atuar como porta-voz dessas categorias diante de organismos públicos e privados e da sociedade em geral.

Também é função do IBRACON atuar no conjunto das entidades de ensino colaborando para o aprimoramento da formação profissional, por meio da divulgação das atribuições, do campo de atuação e da importância do trabalho do auditor independente na sociedade.

2.4.4. Banco Central do Brasil

O Banco Central – BACEN atua como órgão executivo central do sistema financeiro com a responsabilidade de cumprir e de fazer cumprir as normas emanadas do Conselho Monetário Nacional.

Dentre as várias funções do BACEN, cabe ressaltar a fiscalização das instituições financeiras, desta forma obriga auditoria em bancos comerciais, bancos de investimentos, financeiras, distribuidoras de títulos e valores imobiliários,

corretoras de câmbio, sociedades de arrendamento mercantil, sociedades de crédito imobiliário.

2.5. PRINCIPAIS NORMAS DE AUDITORIA NOS CONTROLES INTERNOS

Segundo a Resolução nº 820/97, do Conselho Federal de Contabilidade, trata do assunto da seguinte forma:

“11.2.5 – Estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos.

11.2.5.1 – O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis e da sua eficácia operacional.

11.2.5.2 – O auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando:

- a) o tamanho e complexidade das atividades da entidade;
- b) os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;
- c) as áreas de risco de auditoria;
- d) a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;
- e) o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e

f) o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.

11.2.5.3 – O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade; porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

11.2.5.4 – A avaliação do sistema contábil e de controles internos pelo auditor deve considerar os seguintes aspectos:

a) o ambiente de controle existente na entidade; e

b) os procedimentos de controle adotados pela administração da entidade.

11.2.5.5 – A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:

a) a definição de funções de toda a administração;

b) o processo decisório adotado na entidade;

c) a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;

d) as políticas de pessoal e segregação de funções; e

e) o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.

11.2.5.6 – A avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:

a) as normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins quer internos quer externos;

b) a elaboração, a revisão e a aprovação de conciliações de contas;

c) a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;

d) a adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na implantação, alteração, acesso e arquivos e geração de relatórios.

e) os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade;

f) o sistema de aprovação e guarda de documentos;

g) a comparação de dados internos com fontes externas de informação;

h) os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade;

i) a limitação do acesso físico a ativos e registros; e

j) a comparação dos dados realizados com os dados projetados.”

2.6. DIVISÃO DOS CONTROLES INTERNOS

Um sistema de controle interno bem desenvolvido pode incluir controles orçamentários, custo, relatórios operacionais, análise e estatística, programa de treinamento de funcionário entre outros.

No geral os controles são divididos em dois grandes grupos pela sua peculiaridade em determinados aspectos, segundo ATTIE (1998):

2.6.1. Controles Contábeis

Compreendem o plano da organização e os procedimentos relacionados com a salvaguarda do patrimônio e dos registros contábeis, geralmente incluem os seguintes controles como sistema de autorização e aprovação, separação de funções, escrituração, custódia de valores e contabilidade, ou seja, podendo ser definido no geral como controles físicos e contábeis.

2.6.2. Controles Administrativos

Compreendem o plano da organização e todos os procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional, juntamente com a decisão da administração que se relaciona de forma indireta com os registros financeiros e operacionais.

2.7. OBJETIVOS DOS CONTROLES INTERNOS

Segundo ATTIE (1998, p.117), “O conceito a interpretação e a importância do controle interno envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, ou seja, controlar”.

2.7.1. Salvaguarda dos Interesses

Os principais itens que podem dar suporte necessário para o alcance dos objetivos, conforme ATTIE (1998, p. 117), são os seguintes:

- a) Segregação de funções: estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, sendo preferencialmente ser executada por pessoas e setores independentes entre si.
- b) Sistema de Autorização e Aprovação: compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos. Na medida do possível, a pessoa que autoriza não deve ser a mesma que aprova para não expor a risco os interesses da empresa.
- c) Determinação de Funções e Responsabilidades: determina para cada funcionário a noção exata de sua função e a responsabilidade que o cargo exige, e se possível às penalidades que possam vir a ser aplicadas se houver alguma violação ou desobediência.

- d) Rotação de funcionários: corresponde ao rodízio de funcionários designados para cada trabalho, de tempos em tempos, possibilitando reduzir as oportunidades de fraudes, conseqüentemente surgindo novas idéias de trabalho para as funções.
- e) Carta de fiança: determina aos funcionários que em geral lidam com valores a responsabilidade pela custódia de bens, protegendo a empresa de desvios.
- f) Manutenção de contas de controle: indica a exatidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários. Permite a realização de confrontação permanente entre os saldos detalhados e o saldo sintético, e a aplicação de procedimentos de comprovação da exatidão dos registros.
- g) Seguro: compreende a manutenção de apólice de seguros, a valores adequados de reposição, dos bens, valores e riscos a que está sujeita a empresa.
- h) Legislação: corresponde à atualização permanente sobre a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa às contingências fiscais e legais pela não obediência aos preceitos atuais vigentes.
- i) Diminuição de erros e desperdícios: indica a detecção de erros e desperdícios na fonte; comumente essas falhas são originadas devido a controles mal definidos, falta de controles, cópias e vias excessivas etc. A divisão racional do trabalho, com a identificação clara e objetiva das normas, procedimentos, impressos, arquivos e números de subordinados compatível,

fornecem condições razoáveis que permitam supervisão suficiente e, conseqüentemente, prevenir-se contra ocorrência de erros e desperdícios.

J) Contagens físicas independentes: corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custodiante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa.

I) Alçadas progressivas: compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades. A atualização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com os riscos e valores envolvidos, fiquem canalizadas junto aos principais administradores.

3. METODOLOGIA APLICADA AO TRABALHO DE CONCLUSÃO

Por conseguinte o exame, realizado a partir do conjunto de técnicas colocadas à disposição pelo método de análise de conteúdo. Os objetivos específicos serão abordados pela técnica da pesquisa bibliográfica, permitiu uma percepção impressionística do objeto de estudo. Desta forma, Identificar as áreas significativas dos controles internos para a auditoria das demonstrações contábeis no Brasil.

O procedimento metodológico dos objetivos de estudo teve também a abordagem qualitativa denominada pesquisa exploratória, cuja aplicação tem por finalidade a elaboração de instrumento de pesquisa adequado à realidade. Discute-se o emprego da expressão "pesquisa exploratória", de um ponto de vista tradicional. Foi utilizado desse procedimento metodológico ao objeto de estudo da avaliação dos controles internos para auditoria externa ou independente.

4. PROPOSTA DE CRITÉRIOS PARA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

A auditoria constitui um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer para auditoria das demonstrações contábeis e de relatório para a auditoria operacional, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, com as Normas Brasileiras de Contabilidade, e com a legislação específica.

Os procedimentos de auditoria, de acordo com a Resolução CFC n.º 820, de 17 de dezembro de 1997 constituem “(...) o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas, abrangendo testes de observância e testes substantivos”.

A pesquisa proposta foi a de subsidiar para os acadêmicos que se proponham ao estudo dos procedimentos da auditoria externa de analisar os controles internos para auditoria das demonstrações contábeis.

4.1. ESTUDO PRELIMINAR DOS CONTROLES INTERNOS PARA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Neste capítulo está consubstanciado o planejamento da materialidade, as áreas significativas para a auditoria e análise para definição dos procedimentos da auditoria externa.

4.1.1. Planejamento da Materialidade

A materialidade refere-se à magnitude ou à natureza de um erro que, à luz das circunstâncias existentes, torne possível que influencie o julgamento das pessoas que confiam na informação contida nas demonstrações financeiras.

Somente as divergências materiais e as incertezas afetarão o parecer de auditoria. Portanto, verifica-se que os procedimentos de auditoria não devem concentrar-se em detectar as divergências irrelevantes, mas, sim, em ter a segurança de que não existem erros materiais relevantes.

Os procedimentos de auditoria estão dirigidos para detectar as divergências importantes incluídos nas demonstrações financeiras. A consideração sobre o que poderia constituir uma divergência ou irregularidade importante é, portanto, elemento essencial para estabelecer a extensão dos procedimentos de auditoria. Na etapa de planejamento, deve-se fazer uma estimativa preliminar da materialidade do erro que poderia derivar-se dos equívocos contidos nas demonstrações financeiras. A esta estimativa preliminar da relevância ou materialidade de divergências importantes que poderiam conter as demonstrações financeiras chamado de planejamento da materialidade.

Recomenda-se realizar uma revisão analítica preliminar das informações contábeis para identificar os saldos das demonstrações financeiras que não estão de acordo com as expectativas e que, portanto, poderiam constituir divergências importantes.

4.1.2. Áreas Significativas para Auditoria Externa

Constata-se que uma área significativa das demonstrações financeiras é aquela em que há possibilidade de incidência de divergências materiais ou que poderia ser importante para a auditoria, ao considerar-se fatores qualitativos. Portanto, ao determinar a importância para a auditoria, considera-se o planejamento da materialidade, os resultados dos procedimentos que permitem a satisfação de um saldo que foi registrado corretamente, os riscos inerentes identificados e os requisitos profissionais e legais que podem exigir a aplicação de certos procedimentos de auditoria.

Verifica-se que não é necessário adotar procedimentos de auditoria adicionais em relação às áreas das demonstrações financeiras que não sejam significativas.

4.1.3 Análise para Definição dos Procedimentos de Auditoria

Analisa-se que os procedimentos de auditoria podem ser executados para obter suficiente evidência confiável. Ao definir os procedimentos a serem executados, dentre os muitos possíveis, deve-se escolher a combinação mais eficiente possível.

Constata-se que o controle interno são as políticas e procedimentos que funcionam como parte do sistema contábil, dentro do ambiente geral de controle e são estabelecidos pela administração para dar-lhe razoável certeza de que a entidade é capaz de registrar, processar, resumir e comunicar dados condizentes com as afirmações contidas nas demonstrações financeiras. O risco dos procedimentos de controle é, portanto, o risco de tais procedimentos falharem na prevenção ou detecção de divergências materiais nas demonstrações financeiras. O grau de risco dos procedimentos de controle interno deve ser avaliado em relação a cada área das demonstrações financeiras.

Verifica-se que ao supor que o risco dos procedimentos de controle seja alto, isto é, que é o maior possível o risco de um erro material ocorrer e não ser evitado nem detectado em tempo hábil pelos procedimentos de controle da entidade. Verifica-se nesse caso, que será obtida a evidência de auditoria mediante execução de procedimentos substantivos apenas.

Constata-se quando a auditoria tem a evidência que os procedimentos de controle são muito bons, depois dos testes de controle, que eles funcionam eficazmente, verifica-se que nunca se pode ter certeza suficiente de que as demonstrações financeiras estão livres de erro material, somente aplicando esses procedimentos. Devido às limitações inerentes dos procedimentos de controle, sempre haverá algum risco destas divergências materiais não detectados. Portanto, constata-se que sempre serão necessários alguns procedimentos substantivos.

A avaliação do ambiente de controle combinada com o entendimento do sistema contábil, proporcionará informações muito úteis nas quais é baseada na

avaliação preliminar, desta forma é importante também conhecer a organização como um todo, nos procedimentos de supervisão e o sistema de informações.

É improvável que os procedimentos de controle funcionem bem em uma organização cujo ambiente de controle geral seja fraco. Um ambiente de controle falho tornaria alguns procedimentos de controle detalhados inoperantes para todos os fins e propósitos, desta forma os testes substantivos devem ser bem aprofundados nas demonstrações financeiras.

4.2 AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS PARA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Neste capítulo está consubstanciado o risco dos procedimentos de controle interno, a avaliação da segurança do ambiente de controle interno, o entendimento do negócio, o entendimento do sistema contábil e a importância do questionário de controles internos.

4.2.1 Risco dos Procedimentos de Controle Interno

Verifica-se que os procedimentos de controle interno operam como parte do sistema de contabilidade e dentro do ambiente de controle que a administração tenha estabelecido, para ter uma segurança razoável de que a entidade pode registrar processar e resumir a informação contábil de forma apropriada. Portanto, o risco dos procedimentos de controle é o risco de que tais procedimentos não evitem irregularidades importantes nas demonstrações financeiras ou não ajudem a detectá-los.

Na avaliação de risco dos procedimentos de controle deve-se considerar a qualidade dos próprios procedimentos de controle e o grau de evidência que se possa obter para assegurar de que os controles funcionam bem.

Recomenda-se que esta avaliação é feita em um dos três níveis possíveis, alto, médio ou baixo. Ao avaliar o risco potencial de procedimentos de controle como mais baixo, quando existirem bons controles capazes de prevenir ou detectar as divergências materiais, mas, nas circunstâncias vigentes seria exigido mais evidência de funcionamento eficaz dos procedimentos de controle relevantes.

Nos casos em que, tendo feito os testes de controles, pode-se avaliar o nível de risco dos procedimentos de controle como inferiores ao nível alto, podem reduzir-se a extensão dos procedimentos substantivos.

Perfil de risco e o risco dos procedimentos de controle influenciarão o grau de segurança que a auditoria precisa obter, a partir dos procedimentos substantivos, para a auditoria ajudar a atingir a segurança necessária de que uma área em particular não contém divergências importantes.

Os procedimentos analíticos substantivos podem representar uma fonte eficaz e eficiente de evidência de auditoria. Verifica-se que pode obter certo grau de segurança através da realização de tais procedimentos, se reduzirá o grau de evidência requerido a partir de outros procedimentos substantivos.

4.2.2. Ambiente de Controle Interno e Avaliação da Segurança

Analisa-se que o ambiente de controle reflete a atitude geral, a consciência e as ações da administração em relação à importância de controlar o negócio. Um ambiente eficiente de controle pode reduzir o risco de erros importantes através de restrição de conduta imprópria por parte da alta administração; procedimentos de supervisão que ajudem a evitar ou a detectar as irregularidades importantes nas demonstrações financeiras; um sistema orçamentário e de informações eficientes que permita à alta administração controlar e monitorar o negócio.

Constata-se que cada ponto forte deve ser considerado em função dos seus efeitos sobre cada área significativa das demonstrações financeiras ou fluxos de transações básicos, com relação às respectivas áreas das demonstrações

financeiras. Não obstante, a importância do ambiente de controle deriva de sua grande influência e, portanto os pontos fortes de controle identificados frequentemente terão um efeito uniforme em uma ou outra área das demonstrações financeiras.

Quando se concentra a avaliação do ambiente de controle, inicialmente nos fluxos de transações básicos e, não, diretamente nas áreas das demonstrações financeiras, verifica-se que é preciso levar em consideração o efeito conjunto sobre essas áreas que se compõem de mais de um fluxo de transação básico.

O efeito cumulativo dos pontos fortes de controle identificados será considerado em relação a cada área específica para se fazer uma avaliação da segurança do ambiente de controle como forte, com capacidade de reduzir os riscos de erros; e neutro, com pouca ou nenhuma capacidade para reduzir o risco de que existam erros.

Verifica-se que no caso das áreas das demonstrações financeiras consideradas como importantes, deve ser combinada à avaliação de risco inerente e os pontos fortes do ambiente de controle em relação a cada área, para se chegar ao Perfil de Risco. Tal Perfil se define como citado anteriormente como alto, médio ou baixo.

4.2.3 Entendimento do Negócio

Constata-se que a eficácia na aplicação da metodologia de auditoria exige amplo entendimento do negócio do cliente.

Primeiro deve-se focalizar a situação do negócio e as principais forças que externa e internamente, determinam seu comportamento.

Depois a auditoria passa para um conhecimento detalhado da indústria, do negócio e da organização, assim como dos fatores que afetarão as áreas das demonstrações financeiras, individualmente.

Em toda auditoria recomenda-se assegurar do conhecimento do negócio da entidade auditada, que permitirá identificar eventos, transações e práticas que possam ter efeito material sobre as demonstrações financeiras. Verifica-se que precisa, particularmente, de um amplo entendimento do negócio, a fim da avaliação dos riscos do trabalho e desenvolvimento de planos detalhados, conforme for necessário. Desta forma, é essencial entender claramente a situação do negócio como um todo, antes de pensar em funções específicas, tais como vendas ou produção. A estrutura dentro da quais só cumpridas funções específicas influencia fortemente seu resultado final, seja este bom ou não. E, o que é mais importante, mostra se a organização é capaz de ir adiante e se desenvolver ou se estagnar ou sofrerá declínio.

Recomenda-se começar determinando mediante uma série de perguntas-chave, a situação presente da entidade e o rumo que este pensa estar tomando. Isso provavelmente envolverá indagações à administração da entidade e a seu pessoal para discussão do assunto.

Verifica-se o objetivo estratégico, em longo prazo, da organização. Algumas entidades vivem cada dia, de forma só no presente, sem preocupação com o futuro, enquanto outras estão claramente comprometidas com mentalidade e planejamento estratégicos; por exemplo, identificando novas oportunidades de mercado e necessidades dos consumidores; desenvolvendo novos produtos ou melhorando os já existentes ou criando novas maneiras de atender às necessidades dos

consumidores; e desviando seus recursos de produtos ou negócios que não mais atendam a seus objetivos estratégicos e dêem poucos sinais de poder fazê-lo, no futuro.

Os objetivos estratégicos da entidade, em longo prazo, devem estabelecer as metas de desempenho-chave da organização e reconhecer seus fatores cruciais de sucesso.

Algumas indústrias têm grande potencial de crescimento, enquanto outras estão estagnadas ou mesmo em declínio. Em algumas delas, os efeitos econômicos podem ser tais que a entidade líder tenha menos rentabilidade do que uma entidade média que opere em uma indústria em crescimento. Deve-se considerar o seguinte, como a indústria é estruturada? Que fatores estão levando a entidade a mudar? Quais são as considerações econômicas preço-custo-lucro nessa indústria? Que questões e problemas a indústria enfrenta para aprimorar os controles internos?

Verifica-se que também precisa levar em consideração os pontos fortes e fracos da própria organização, na sua capacidade gerencial e funcional.

Do entendimento da situação da entidade em que atua, a auditoria passa para um conhecimento detalhado dos fatores relevantes para as áreas das demonstrações financeiras individualmente. Embora não seja possível enumerar exhaustivamente os fatores que precisa ter em mente, nos parágrafos abaixo são descritas as principais questões a serem cobertas.

Recomenda-se entender as políticas e práticas contábeis da entidade, no contexto das práticas contábeis geralmente aceitas e de eventuais normas e práticas contábeis especiais para a entidade em questão. Desta forma, obter o entendimento

da condição financeira e operacional da entidade nas quais tais informações reflitam nas demonstrações contábeis.

A administração da entidade auditada é responsável pela direção e controle das operações e pelo estabelecimento de comunicações e monitoração de políticas. Verifica-se que precisa determinar a integridade da administração e, ao fazê-lo, é preciso entender perfeitamente as pressões a que a administração está sujeita.

Pode-se entender a indústria e o negócio mediante consulta às seguintes fontes, dentre outras, visitas às instalações e fábricas caso existente; discussões com a administração e o pessoal; publicações especializadas, revistas e relatórios sobre a entidade ou a indústria, feitos por analistas de mercado, corretores de ações, órgãos de proteção ao crédito etc.; revisão analítica de relatórios financeiros e gerenciais; consideração da situação da economia e de seus efeitos sobre o negócio; relatórios emitidos por outras empresas de auditoria ou consultoria; papéis de trabalho de auditoria do exercício anterior e outros arquivos relevantes; atas de assembleias de acionistas, reuniões de diretoria e de comissões importantes; relatórios de auditoria interna e de manuais de procedimentos; e relatórios anuais da entidade aos seus acionistas.

4.2.4. Entendimento do Sistema Contábil

Verifica-se a necessidade de entendimento do sistema contábil da entidade para os registros e processamento de transações para que se constata o planejamento dos procedimentos de auditoria.

Primeiro determina-se que informação é usada pela administração para monitorar e controlar o negócio.

Procura-se entender o sistema contábil com relação a cada fluxo de transação material, e registram-se as informações obtidas de forma adequada para uma análise.

Constata-se que as demonstrações financeiras é essencialmente um resumo das transações da entidade. As transações nelas se refletem por um sistema contábil que as processa e registra segundo princípios contábeis. Verifica-se que o auditor precisa entender o sistema contábil e a estrutura correlata de controle interno, de modo que possa projetar procedimentos de auditoria apropriados. Percebe-se que adquirir esse entendimento envolve o seguinte, formar uma opinião sobre se o sistema fornece base adequada para a preparação das demonstrações financeiras; identificar falhas de que possam resultar erros materiais; determina-se os meios pelos qual a administração monitora e controla o desempenho do negócio.

Analisa-se que as informações sobre o sistema contábil e os controles internos da entidade, principalmente por meio de indagações junto ao pessoal em vários níveis organizacionais dentro da entidade, a fim de conhecer os controles que podem ter interesse para auditoria. Em um trabalho contínuo, familiariza-se com o sistema e os controles correlatos.

Recomenda-se que seja útil também obter informações suplementares, tais como listas e modelos de formulários e relatórios relevantes, fluxogramas detalhados feitos pela própria entidade e manuais de descrição de cargos que digam respeito ao sistema da entidade e, nos casos que isso for relevante, cópias de partes da documentação do sistema de computador do cliente. Desta forma, obter tão somente

a documentação importante para entender os aspectos essenciais dos sistemas para os principais fluxos de transações, inclusive as transações geradas e outros processos-chave automatizados.

Constata-se que o sistema contábil pode ser visto como uma série de tarefas destinadas a reconhecer, classificar, lançar, resumir e comunicar transações de uma entidade.

Verifica-se que os procedimentos de controle são verificações detalhadas para assegurar que os dados coletados e depois alocados sejam completos, precisos e válidos, para que as demonstrações financeiras apresentem fidedignamente os resultados da entidade e a situação dos negócios.

Percebe-se que muitos controles internos rotineiros do dia-a-dia da entidade, inseridos no sistema, a administração pode fazer uma supervisão global por meio de monitoração de orçamentos, exame de resultados e utilização da função de auditoria interna. Os controles administrativos, juntamente com verificações detalhadas que assegurem totalidade, exatidão e validade dos dados contábeis, representam a estrutura de controle interno.

Conclui-se que para o entendimento do sistema contábil e seu papel dentro do negócio, recomenda-se levar em consideração o uso de informações contábeis pela administração; o sistema de contabilização dos principais fluxos de transação; os procedimentos de controle; e como são preparadas às demonstrações financeiras, tendo por base o sistema contábil.

Verifica-se que a principal preocupação será entender os processos e procedimentos aplicados às transações rotineiras. E ao empreender essa tarefa, recomenda-se ter já um bom conhecimento do negócio do cliente, dos tipos de

transações que o sistema contábil terá de abordar, assim como de sua relativa complexidade. Conseqüentemente, precisa-se ter uma visão preliminar das principais características necessárias no sistema contábil, para que tais transações possam ser resumidas e apresentadas com exatidão.

Indica-se ao auditor entender como cada fluxo de transação dá origem aos lançamentos no razão geral e aos vários elementos de cada fluxo de transação. Desta forma, entender como as transações são iniciadas e sua natureza.

Recomenda-se verificar e entender os documentos que são produzidos e em que seqüência, incluindo não somente a documentação principal sobre a transação inicial, como também a referente ao processamento e alocação posterior dessa transação dentro do sistema contábil, pelos diários do razão geral e outros meios.

Percebe-se que o processamento por computador em quase todas às vezes será um aspecto essencial do sistema contábil, portanto, entender o suficiente de "*hardware*" e "*software*" de computador e de sistemas de processamento usados pelo sistema contábil é de grande relevância para a auditoria nos controles internos.

O processamento por computador pode também afetar a organização e os procedimentos empregados pela entidade para assegurar que o sistema contábil seja capaz de produzir informações financeiras completas, exatas e válidas. Conclui-se, portanto, entender como os elementos do processamento por computador podem causar impacto sobre os procedimentos de controle e sobre os controles administrativos empregados pela entidade.

Analisa-se ser necessária também avaliação do processamento por computador, por um especialista em auditoria de sistemas, quando for complexo o sistema de computador para processamento de informações contábeis. A existência

de um ou mais dos seguintes aspectos indicará complexidade do sistema, geração automática de transações; interrupção da trilha de auditoria visível, relativa a processos-chave; lançamento de dados em linha direta, de terminais remotos; elos de comunicação entre computadores; e uso de "software" complexo especialmente talhado às necessidades da entidade. Se apoiar nos controles de aplicativos programados, aparentemente, pode ser um meio eficiente ou necessário de obter evidência adequada de auditoria. Controles de aplicativos são os operados durante o processamento de transações, com a finalidade de assegurar a integralidade, exatidão e validade das informações contábeis.

Recomenda-se entender o sistema contábil e avaliar se ele constitui base adequada para a preparação de demonstrações financeiras confiáveis, e a estar atentos para possíveis erros que podem ser causados por falhas no sistema contábil.

Conclui-se primordialmente pela capacidade do sistema contábil de produzir demonstrações financeiras isentas de erros materiais. Desta forma, entender como a entidade realmente utiliza as informações produzidas pelo sistema contábil para preparar as demonstrações financeiras.

Recomenda-se a elaboração de fluxogramas em determinadas circunstâncias, para obter uma melhor visualização do sistema contábil. Desta forma, os fluxogramas devem mostrar o caminho completo dos fluxos de transação materiais, retrocedendo do razão geral ao momento da ocorrência.

Concluído o fluxograma, recomenda-se confirmar o entendimento do sistema e a validade do fluxograma, selecionando transações dentre os tipos mais significativos para um procedimento de acompanhamento completo.

Os acompanhamentos completos não se destinam a testar o funcionamento eficaz do sistema tal como este foi concebido. Isso se consegue mediante os testes de controle especificamente destinados a esse fim, quando se pretende que o grau de risco dos procedimentos de controle seja considerado inferior a alto. Entretanto, quando as transações selecionadas para acompanhamento completo são representativas do tipo que normalmente passa pelo sistema, pode-se considerá-las como parte de teste de controle, caso em que seria necessária a documentação dos itens examinados.

Recomenda-se ser feito um acompanhamento completo todo ano, em caso de trabalho recorrente, pois assim se tem evidência de que o sistema, da maneira como aparece no fluxograma, ainda é apropriado.

O resultado do acompanhamento completo recomenda-se serem documentados, para concluir se o entendimento do sistema está correto.

4.2.5 Questionário de Controles Internos

Para analisar da melhor forma o ambiente de controle interno, recomenda-se para auditoria formular um questionário de controle interno, adaptável a cada tipo de entidade, relacionado às áreas das demonstrações financeiras e o impacto dos controles na mesma.

Constata-se que precisa avaliar o ambiente de controle a cada ano e para cada unidade de auditoria significativa. Esta avaliação pode ser realizada, utilizando um questionário de pontos fortes de controle, que contém um número de perguntas críticas formuladas para identificar a existência dos pontos fortes, dentro do

ambiente de controle, que poderiam reduzir o risco quanto a divergências importantes. O questionário de pontos de controle considera os seguintes componentes do ambiente de controle, a estratégia, os objetivos e organização do negócio; os sistemas de informação; os procedimentos de supervisão; e as políticas e procedimentos relacionados com pessoal.

Verifica-se que a partir do questionário de controle interno, a auditoria externa possui menor risco de erros na definição dos exames a serem executados nas áreas significativas, para o teste do ambiente de controle interno.

4.3. EXECUÇÃO DOS PROCEDIMENTOS SELECIONADOS PARA AUDITORIA NOS CONTROLES INTERNOS

Ao realizar os procedimentos de auditoria selecionados, constata-se que precisa manter um grau apropriado de ceticismo profissional e deve assegurar que todas as dúvidas que surjam durante a execução dos trabalhos sejam esclarecidas e resolvidas.

Como as evidências de auditoria é a base para o parecer, é importante que os papéis de trabalho contenham um registro apropriado de toda evidência sobre as quais se baseiam nas conclusões. Desta forma, neste capítulo delinea sobre os testes substantivos e a extensão dos procedimentos de auditoria.

4.3.1. Testes Substantivos

Constata-se que nos casos em que os procedimentos de controle são muito bons e segue a conclusão, depois de realizar os testes nos controles, que estes são operados de forma efetiva, sempre haverá certo risco de que os procedimentos de controle não evitem ou não detectem todas as irregularidades importantes.

Portanto sempre serão necessários alguns procedimentos substantivos nas áreas consideradas importantes.

4.3.2. Extensão dos Procedimentos de Auditoria

Em relação a cada área das demonstrações financeiras, deve-se avaliar o nível de risco dos procedimentos de controle. Supondo que o risco dos procedimentos de controle de uma entidade é alto quando este não ajude a evitar ou detectar oportunamente a existência de divergências importantes. Neste caso, a evidência de auditoria seria obtida executando somente procedimentos substantivos. O risco dos procedimentos de controle só pode ser avaliado como inferior a alto quando for executada uma avaliação detalhada do risco e dos procedimentos de controle que exigiria a consideração do desenho dos procedimentos críticos de controle relevantes para a área específica que está sendo analisado e a realização de testes de controle interno para verificar o cumprimento dos procedimentos relevantes.

O alcance dos procedimentos substantivos para uma área específica será reduzido nos casos em que se pode concluir que o risco dos procedimentos de controle para a área é baixo.

4.4. AVALIAÇÃO DO RISCO DE AUDITORIA

Verifica-se que um sistema forte de controles internos é essencial para efetivar o gerenciamento do risco da administração da entidade. O risco de auditar uma entidade com ambiente fraco de controles internos é um grande desafio para os auditores externos para efetivar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

4.4.1. Risco de Emitir uma Opinião Incorreta

Depois de reunir as evidências de auditoria e de haver chegado às conclusões em relação às diferentes áreas das demonstrações financeiras, pode-se formar uma opinião geral sobre as demonstrações financeiras.

Depois de terminado os procedimentos de auditoria, deve avaliar como resultado do trabalho se está razoavelmente seguro de que as demonstrações financeiras não contêm divergências importantes. Deve-se considerar o efeito de todas as falhas encontradas no curso do trabalho.

Ao avaliar os erros descobertos e a necessidade de realizar trabalhos adicionais, verifica-se que precisa fazer as seguintes perguntas; Os erros parecem deliberados ou não? Os problemas aparecem de forma sistemática ou ocasionalmente? Os erros constituem equívocos quanto a princípios ou quanto à sua aplicação? Os erros são inconsistentes com a avaliação dos procedimentos de controle de risco? Que modificações, se aplicáveis, devem ser feitas no alcance do trabalho?

Depois de investigar e avaliar a possível evidência das falhas importantes derivadas de equívocos ou fraudes, desta forma, verifica-se que deve determinar os procedimentos de auditoria adicionais que devem ser empregados. Um erro não intencional poderia ser uma situação isolada que requer somente um mínimo de procedimentos adicionais de auditoria, ou mesmo nenhum procedimento adicional, dependendo de sua frequência e importância. Por outro lado, um indício de fraude ou equívocos constantes no sistema contábil do cliente poderia justificar que se executassem procedimentos adicionais de auditoria ou outras ações.

Ao decidir o que é material, precisa considerar os mesmos fatores da estimativa preliminar da materialidade. Se a essa altura o que for julgado material estiver muito aquém à materialidade planejada, precisa-se considerar a suficiência dos procedimentos de auditoria para determinar se requer algum trabalho adicional.

5. CONCLUSÃO

O presente estudo pela pesquisa bibliográfica através da revisão de diversas abordagens de auditoria, e a experiência profissional teve por objetivo principal evidenciar sobre a avaliação do risco nos controles internos para a auditoria externa na área das demonstrações contábeis. Desta forma, pude verificar a importância no planejamento dos procedimentos da auditoria em relação aos controles internos e a forma de ser analisada para avaliar a segurança do ambiente de controle, para após definir a profundidade dos testes substantivos a serem aplicados nas demonstrações contábeis com intuito de validar os números apresentados nas mesmas. Buscando transformar a prática no qual desenvolvi para teoria, visando enriquecer meu desenvolvimento profissional.

Antes de iniciar-se e partir para os testes substantivos pela auditoria das demonstrações contábeis é necessário o conhecimento por parte dos auditores nos controles internos e como estão sendo utilizados pela entidade auditada. Esse conhecimento é absorvido pelas evidências geradas nos testes de controles internos aplicados e planejado pela auditoria.

A finalidade de a auditoria externa verificar e testar adequadamente os controles internos para auditoria das demonstrações contábeis, é de expressar uma opinião sobre as mesmas, se estão adequadamente apresentadas, em todos os aspectos de acordo com os órgãos regulamentadores.

Este trabalho não se esgota por si mesmo, em razão da relevância do estudo como contribuição no campo da revisão dos controles internos para os auditores externos ou independentes, espera-se que o presente estudo possa contribuir para

aumentar o grau de eficácia na análise das demonstrações contábeis no Brasil, continuem na busca individual nesta área para um melhor desempenho.

6. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ADEMIR DAL MAS, José. **Auditoria Independente**. São Paulo: Altas, 2000.

ANTUNES, Jerônimo – **Tese Mestrado: Contribuição ao Estudo da Avaliação de Risco e Controles Internos na Auditoria de Demonstrações Contábeis no Brasil**, Universidade de São Paulo – São Paulo, 1998.

APARECIDO CREPALDI, Silvio. **Auditoria Contábil Teoria e Prática**. São Paulo: Altas, 2004.

ATTIE, Willian. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CAVALCANTI ALMEIDA, Marcelo. **Auditoria Um Curso Moderno e Completo**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade, <http://www.cfc.org.br>.

FRANCO, Hilário. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Altas, 1991.

HERNANDEZ PEREZ JUNIOR, José. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MAURÍCIO MOTTA, João. **Auditoria Princípios e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 1988.

MATHEUS FLORENTINO, Américo. **Auditoria Contábil**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1988.