

CARMEN LUCIA CHULEK

**AUDITORIA EXTERNA:**

**SEGURANÇA DO INVESTIDOR E DA ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para a obtenção do título de especialista no Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças - 2007.

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco

CURITIBA  
2008

Dedico este trabalho em primeiro lugar a Deus que me deu forças e disposição para passar os sábados assistindo as aulas da pós-graduação, a minha família que me apoiou nas minhas decisões e ao meu namorado que foi compreensivo em várias oportunidades em que eu não pude estar ao seu lado, pois estava me dedicando aos estudos.

Agradeço ao Prof. Pacheco que me orientou e me encorajou quando a monografia parecia impossível de ser concluída, os demais professores do curso de especialização da Universidade Federal do Paraná que compartilharam seus conhecimentos durante o curso e aos meus colegas de classe que me ajudaram aos sábados de aula parecer menos árduos do que eram.

“Estou disposto a trabalhar com toda a força de meus músculos, com toda a perícia de minhas mãos, com todo o tirocínio de minha mente, mas quero que os frutos de meu trabalho sejam fartos”.

*George S. Clason*

“Tudo o que um sonho precisa para ser realizado é alguém que acredite que ele possa ser realizado”.

*Roberto Shinyashiki*

## RESUMO

**CHULEK, Carmen Lucia. Auditoria externa: segurança do investidor e da administração da empresa.** A auditoria externa no Brasil é uma rotina ainda não muito bem compreendida pelas pessoas no Brasil. O trabalho do auditor é encarado apenas como obrigação legal e não se enxergam benefícios adicionais nesse trabalho. Com base em pesquisas teóricas e entrevistas com alunos de pós-graduação da Universidade Federal do Paraná, no município de Curitiba, Estado do Paraná, Brasil, identifica-se qual é a visão do trabalho do auditor sob o ponto de vista do administrador de uma companhia e sob o ponto de vista do investidor. Conceitos equivocados pelos entrevistados como, por exemplo, que o parecer de auditoria pode garantir a rentabilidade de um investimento ou que a auditoria é apenas uma obrigação legal e não traz nenhum benefício adicional para a empresa auditada e para os usuários das demonstrações financeiras são esclarecidos. Por fim, conclui-se que a auditoria das demonstrações financeiras é de suma importância como instrumento de suporte na tomada de decisão para investidores e como revisão dos controles organizacionais da companhia auditada.

Palavras-chave: **Auditoria Externa; Demonstrações Financeiras; Parecer de Auditoria; Investidores; Administradores.**

## SUMÁRIO

<b>LISTA DE QUADROS</b> .....	8
<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>2 REVISÃO DE LITERATURA</b> .....	13
2.1 CONCEITUAÇÃO DA PROFISSÃO .....	13
2.2 AUDITORIA EXTERNA <i>VERSUS</i> AUDITORIA INTERNA .....	14
2.3 ESTRUTURA DO TRABALHO DE AUDITORIA.....	17
2.4 MÉTODOS DE AUDITORIA .....	18
2.5 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL.....	19
2.5.1 Origem da auditoria externa no exterior.....	20
2.5.2 Origem da auditoria externa no Brasil .....	21
2.5.3 Evolução histórica da auditoria.....	22
2.5.4 Evolução da auditoria no Brasil.....	24
2.6 REFLEXOS DA AUDITORIA SOBRE A RIQUEZA PATRIMONIAL.....	27
2.7 ASPECTOS ADMINISTRATIVOS E DE CONTROLE DA AUDITORIA .....	27
2.7.1 Vantagens para a administração da empresa .....	28
2.7.2 Vantagens para os investidores .....	28
2.7.3 Vantagens para o fisco.....	29
2.8 PARECER DE AUDITORIA .....	29
2.8.1 Estrutura do parecer de auditoria.....	30
2.8.2 Classificação do parecer de auditoria.....	31
2.8.2.1 Parecer sem ressalva.....	31
2.8.2.2 Parecer com ressalva.....	32
2.8.2.3 Parecer adverso .....	33
2.8.2.4 Parecer com abstenção de opinião .....	33
2.9 RELATÓRIO DE RECOMENDAÇÕES.....	34
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	36
<b>4 RESULTADOS DA PESQUISA</b> .....	37
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	41
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	43
<b>ANEXOS</b> .....	45

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Ofertas públicas de ações .....	09
Quadro 2 – Comparativo entre auditoria interna e externa .....	15
Quadro 3 – Estrutura do trabalho do auditor externo.....	18
Quadro 4 – Evolução da profissão contábil e de auditor .....	22

## 1 INTRODUÇÃO

Considerando que estamos sujeitos a fraudes nas demonstrações financeiras, nas quais as empresas apresentaram situação patrimonial diferente daquela que apresentariam se observassem os princípios fundamentais de contabilidade e os GAAPs (*Generally Accepted Accounting Principles*) em cada país, é importante e aumenta a segurança do investidor um parecer de profissionais independentes e qualificados assegurando que as demonstrações financeiras foram auditadas e que estão livres de erros materiais.

O foco desta monografia é demonstrar que, além de suprir exigências legais e contribuir para o desenvolvimento de controles na entidade, a auditoria pode também atrair novos investidores, pois as empresas no Brasil ainda não têm a cultura de buscar recursos no mercado de capitais e sim, em instituições financeiras, as quais cobram elevadas taxas de juros; entretanto é possível observar uma lenta mudança nesse cenário observando o número de empresas que registraram oferta primária de ações nos últimos dez anos, conforme divulgado pela Comissão de Valores Mobiliários, doravante CVM. Essas empresas captaram no mercado de capitais mais de R\$ 71 bilhões apenas em ofertas primárias de ações.

Quadro 1 – Ofertas públicas de ações

<b>Ano</b>	<b>Nº de ofertas</b>	<b>Volume em R\$</b>
Posição em 31 de dezembro de 2007		
2007	59 ofertas	33.135.835.406,02
2006	29 ofertas	14.223.018.209,23
2005	13 ofertas	4.364.528.761,71
2004	9 ofertas	4.469.902.764,89
2003	2 ofertas	229.999.999,96
2002	4 ofertas	1.050.442.564,05
2001	6 ofertas	1.353.299.000,00
2000	6 ofertas	1.410.167.960,40
1999	10 ofertas	2.749.447.694,80
1998	20 ofertas	4.112.097.451,52
1997	23 ofertas	3.965.210.427,85
<b>Total</b>	<b>178 ofertas</b>	<b>71.063.950.240,43</b>

Fonte: <http://www.cvm.gov.br/>

Essas empresas captaram no mercado de capitais mais de R\$ 71 bilhões. Nesse quadro, não foram consideradas as demais ofertas de ações, excluindo-se a

IPO (*Initial Public Offering*) e outras formas de captações de recursos de acionistas e investidores.

Para garantir a segurança do investidor, a CVM, através da deliberação CVM 294/1999, obriga as empresas com constituição jurídica sociedade anônima de capital aberto a publicarem suas demonstrações financeiras acompanhadas de um parecer de auditor independente. Adicionalmente, em 28 de dezembro de 2007, com a aprovação da Lei 11.638, a obrigatoriedade foi estendida às empresas de grande porte ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações.

A importância das demonstrações financeiras auditadas é por tratar-se do principal canal de informação entre empresa e sócios, acionistas, credores, investidores e quaisquer interessados na situação patrimonial, econômica e financeira da empresa.

Sem dúvidas, um beneficiado com o trabalho da auditoria externa é o administrador da empresa que tem seu sistema de controles avaliados por profissionais independentes que efetuam um exame dos procedimentos adotados pela companhia e, mais importante, tem suas demonstrações financeiras revisadas e testadas, o que gera maior conforto para a administração da empresa, uma vez que demonstra que as operações ocorreram de forma normal e que possíveis erros ou desvios nos registros, até mesmo fraudes, não afetaram de forma significativa a situação patrimonial e o resultado das operações do período em análise.

Entende-se como auditoria o exame cuidadoso, sistemático e independente, cujo objetivo é averiguar se as atividades desenvolvidas em uma determinada empresa estão de acordo com as disposições planejadas ou estabelecidas previamente e a legislação pertinente a cada objeto de averiguação.

A auditoria atualmente é um meio indispensável de confirmação da eficiência dos controles e fator de maior tranquilidade para a administração e de maior garantia para os investidores, bem como para o próprio fisco, que tem na auditoria o colaborador eficiente e insuspeito, que contribui indiretamente para melhor aplicação das leis fiscais. A principal vantagem da auditoria externa é sua independência, pois não se envolve com o ambiente de trabalho, evitando embaraços e possíveis constrangimentos. (CREPALDI, 2000, p. 29)

Ademais, certamente um parecer de auditoria sem problemas atrairá novos investidores, tendo em vista a expansão do mercado de capitais brasileiro, conforme demonstrado anteriormente, uma vez que o parecer de auditoria provê maior segurança para o acionista que pode utilizá-lo como um instrumento para a tomada de decisão sobre a realização de um investimento.

Este trabalho possui como objetivo principal demonstrar a importância da auditoria externa para os investidores e para os administradores.

Para corroborar a afirmação acima, o trabalho apresentará tópicos teóricos como os procedimentos básicos para a validação das informações nas demonstrações financeiras, que passam por processos de análise e retrospectiva a fim de garantir que os registros ali contidos representem de forma adequada as transações realizadas pela companhia auditada.

A monografia apresentará também a conceituação de auditoria externa e semelhanças e diferenças com relação à auditoria interna, e mostrará porque a primeira garante maior segurança para os usuários da informação contábil se comparada com a segunda.

O trabalho também proporcionará o conhecimento do histórico da profissão de auditor independente, que tem origem há longa data, bem como a evolução da profissão com o decorrer dos anos no Brasil e no mundo.

A auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis em virtude do surgimento de grandes empresas e taxaço do imposto sobre a renda utilizando como base as informações apresentadas nas demonstrações financeiras. Sua evolução ocorreu em decorrência do desenvolvimento econômico e da necessidade da opinião de um profissional qualificado sobre os números apresentados pela empresa aos interessados.

Adicionalmente, a auditoria é vista como um instrumento de segurança para os investidores em um mercado de capitais potencial e crescente como o Brasil.

Também se faz necessário apresentar a definição de parecer de auditoria e quais são as informações-chaves que devem ser analisadas para que se tenha conhecimento da opinião do auditor com relação às demonstrações financeiras de uma empresa. Existem quatro possíveis opiniões quando da análise de uma demonstração financeira.

Adicionalmente, acredita-se que, para simular a percepção do trabalho dos profissionais de auditoria pelos usuários das informações fornecidas, é de extrema importância observar a visão de profissionais da área de negócios e, por essa razão, será realizada uma pesquisa objetiva com alunos de pós-graduação do departamento de contabilidade da Universidade Federal do Paraná, a fim de tomar conhecimento da visão sobre o trabalho de auditoria do ponto de vista do profissional auditado, que possivelmente nos transmitirá a visão do administrador de uma companhia, bem como de potenciais, alguns já efetivamente, acionistas no mercado de capitais.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 CONCEITUAÇÃO DA PROFISSÃO

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC T 11 – Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis (*vide* texto integral no anexo 1) apresenta a conceituação e objetivos da auditoria independente, conforme segue:

11.1.1.1 – 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.

Observada a conceituação acima, complementa-se que a auditoria consiste em um exame cuidadoso, sistemático e independente, cujo objetivo é averiguar se as atividades desenvolvidas em determinada empresa ou setor estão de acordo com as disposições estabelecidas.

O objeto da auditoria se resume no conjunto dos elementos de controle do patrimônio, quais sejam: os registros contábeis, documentos que comprovem esses registros e os atos administrativos. Fatos não registrados documentalmente também são objeto da auditoria uma vez que estão relacionadas ao patrimônio auditado.

As Demonstrações Financeiras são o canal de comunicação para os acionistas, credores e partes interessadas acompanharem o andamento das atividades das empresas em geral, a situação patrimonial, situação econômica (resultados ou rentabilidade do negócio) e a situação financeira (liquidez, solvência, endividamento) da companhia em questão, capacidade de pagamento das dívidas, entre outros. A demonstração financeira também pode ser utilizada internamente, servindo de instrumento suporte na tomada de decisões.

## 2.2 AUDITORIA EXTERNA *VERSUS* AUDITORIA INTERNA

Apesar do interesse comum no trabalho do auditor interno e do auditor externo, as diferenças são notáveis em alguns quesitos, conforme apresentado por Silvio Aparecido Crepaldi (2000, p. 49):

- a. Extensão dos trabalhos: o escopo dos trabalhos feitos pelo auditor interno normalmente é determinado pela gerência, enquanto a extensão do exame do auditor externo é determinada pelas normas usuais reconhecidas no país ou requeridas por legislação específica.
- b. Direção: o auditor interno dirige seus trabalhos para assegurar que o sistema contábil e de controle interno funcione eficientemente, a fim de que os dados contábeis fornecidos à gerência apresentem os fatos com exatidão. Os trabalhos do auditor externo, entretanto, são determinados por seu dever de se satisfazer com que as demonstrações contábeis a serem apresentadas a terceiros, como por exemplo, a acionistas, investidores, fornecedores, à fiscalização, reflitam com propriedade a situação contábil de uma empresa em certa data, e os resultados das operações do período examinado.
- c. Responsabilidade: a responsabilidade do auditor interno é para com a gerência, ao passo que a responsabilidade do auditor externo geralmente é mais ampla. É evidente que o auditor interno, sendo funcionário da empresa, não tem a condição total de independência que possui o auditor externo.
- d. Métodos: não obstante as diferenças apontadas, os trabalhos de ambos são efetuados em geral por métodos idênticos. O auditor interno segue mais as rotinas de cunho interno, ou seja, observa o cumprimento rígido das normas internas, pois ele tem domínio da cultura da empresa, enquanto o auditor externo observa mais o cumprimento das normas associadas às leis de forma bem ampla, ele tem melhor domínio dos aspectos de interesse coletivo.

Ainda segundo Crepaldi (2000, p.50), comparando-se os dois tipos de auditoria, podem-se traçar as seguintes características marcantes:

- auditor externo é independente, contratado para determinada tarefa de auditoria, enquanto o auditor interno é empregado da empresa, sem independência;
- as tarefas do auditor externo são delimitadas no contrato, enquanto as tarefas do auditor interno são tão abrangentes quanto forem as operações da empresa;
- a auditoria externa é eventual, enquanto a auditoria interna é periódica;
- processo utilizado em ambas é o analítico e as técnicas assemelham-se;
- as bases em que se assentam os exames são as mesmas: a escrituração, os documentos e os controles;
- os resultados assemelham-se.

O que é distinção fundamental, todavia, entre os dois tipos é o grau de independência de um contra a total dependência do outro. No último caso, a confiabilidade de terceiros nos resultados fica comprometida. Não em função da

peessoa do auditor, com o fator de descrédito, mas por sua total submissão à empresa.

Quadro 2 – Comparativo entre auditoria interna e externa

<b>Elementos</b>	<b>Auditoria Externa</b>	<b>Auditoria Interna</b>
Sujeito	Profissional independente	Funcionário da empresa
Ação e objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menos
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: Crepaldi (2000, p. 51)

As empresas brasileiras são auditadas pelos motivos apresentados a seguir.

a) Disposições legais

- CVM exige, por força de lei, auditoria em sociedades anônimas de capital aberto.
- Bacen (Banco Central do Brasil), exige auditoria em:
  - bancos comerciais;
  - bancos de investimentos;

- financeiras;
- distribuidoras de títulos e valores mobiliários;
- corretoras de câmbio e valores mobiliários;
- sociedades de arrendamento mercantil;
- sociedades de crédito imobiliário.

- Susep (Superintendência de Seguros Privados), exige auditoria em sociedades seguradoras.

b) Por outros motivos

Instituições financeiras podem, mediante acordo contratual, exigir auditoria de empresas tomadoras de empréstimos vultuosos.

c) Acionista controlador

Pode exigir auditoria em empresas coligadas, controladas ou filiais, no próprio país ou no exterior.

d) Outros

A administração pode solicitar auditorias especiais para identificar se uma suspeita de fraude é real. Na aquisição de um investimento, pode ser exigida auditoria para verificação da situação financeira e patrimonial da empresa que está sendo adquirida.

O objetivo do trabalho de auditoria de demonstrações contábeis, segundo conceituação do Ifac (*Internacional Federation of Accountants*) é “habilitar o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram preparadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com uma estrutura conceitual identificada para relatórios contábeis” e complementa que “ao formar a opinião de auditoria para emitir seu parecer, o auditor obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para poder tirar conclusões sobre o que basear sua opinião”.

O auditor deve cumprir o disposto no Código de Ética dos Contadores que atuam como Profissionais Liberais, emitido pela Ifac. Os princípios éticos que regem as responsabilidades profissionais do auditor são:

(a) independência;

- (b) integridade;
- (c) objetividade;
- (d) competência e devido zelo profissional;
- (e) confidencialidade;
- (f) comportamento profissional; e
- (g) normas técnicas.

Para os profissionais atuantes no Brasil, as normas profissionais de auditor independente, Norma Brasileira de Contabilidade Profissional NBC P 1 (*vide* texto integral no anexo 2), foi aprovada pela resolução CFC 821/1997.

## 2.3 ESTRUTURA DO TRABALHO DE AUDITORIA

O objetivo da auditoria externa ou independente é emitir opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas, que, de acordo com a Lei 11.638/2007, são compostas pelos seguintes relatórios contábeis:

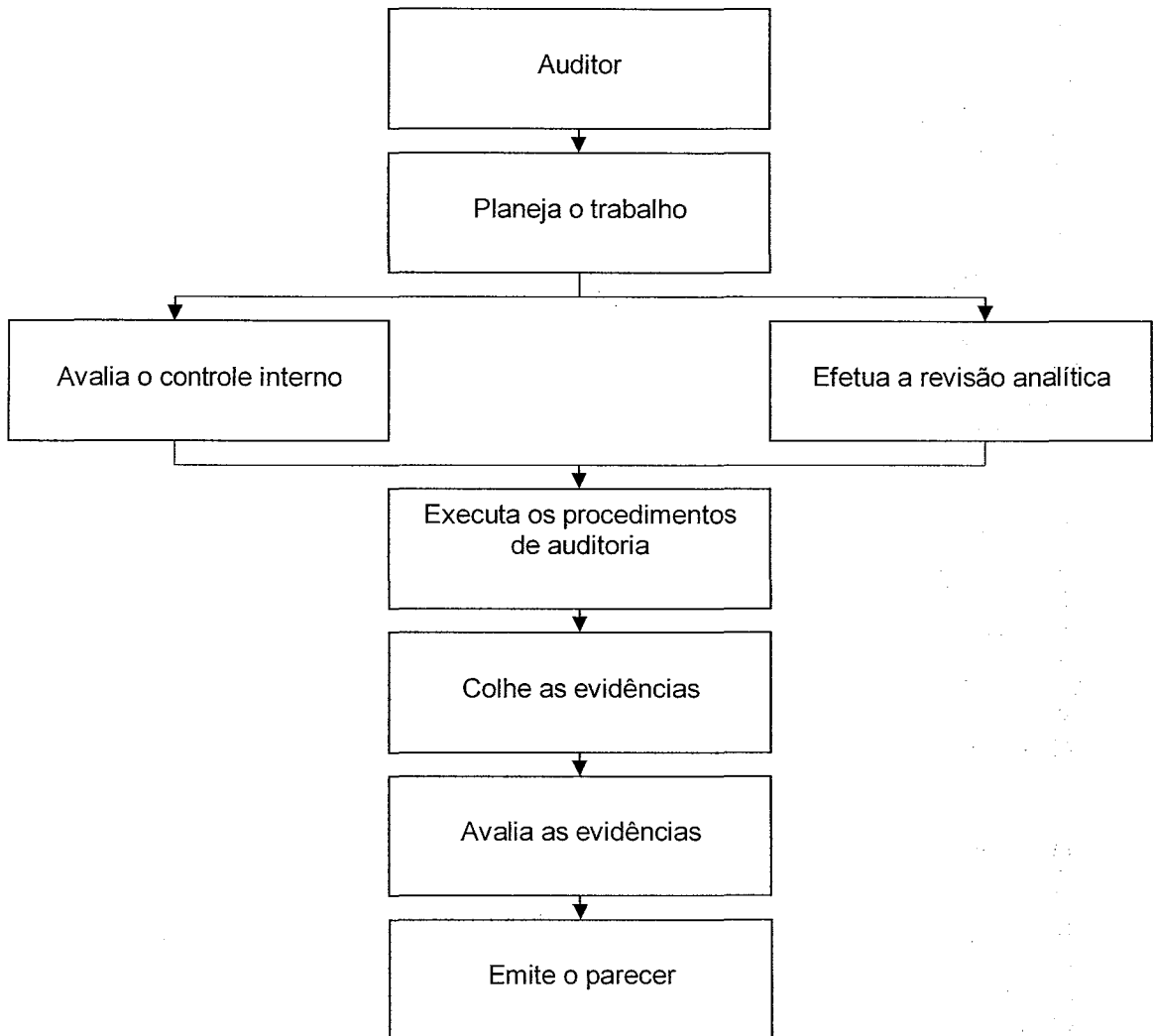
- balanço patrimonial;
- demonstração do resultado do exercício;
- demonstração de lucros ou prejuízos acumulados ou demonstração das mutações do patrimônio líquido (DLPA ou DMPL);
- demonstração dos fluxos de caixa (DFC);
- demonstração do valor adicionado (DVA);
- notas explicativas.

Para atingir esse objetivo, Marcelo Cavalcanti Almeida (2003, p. 45), descreve que:

O auditor independente necessita planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesa e receita, a fim de estabelecer natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências.

Utilizamos a estrutura apresentado por Almeida (2003, p. 47), a fim de demonstrar a estrutura do trabalho do auditor externo.

Quadro 3 – Estrutura do trabalho do auditor externo



Fonte: Almeida (2003, p. 47)

## 2.4 MÉTODOS DE AUDITORIA

Conforme apresentado por Crepaldi (2000, p. 30), os métodos aplicados pela técnica de auditoria são:

- retrospectiva;
- análise.

A auditoria examina fatos já ocorridos e o faz sempre de modo analítico, minuciosamente.

Pela retrospectiva, como método no trabalho de auditoria, verificam-se os fatos passados já vividos, em fatos patrimoniais já sucedidos.

Esse é um caráter distintivo entre a escrituração ou registro contábil e a técnica de auditoria.

A análise, portanto, é o fator predominante, o que realmente caracteriza o método ou conduta de trabalho na técnica de auditoria.

Tecnicamente, o método orienta a execução do trabalho, dando-lhe, aproximadamente, as seguintes fases:

- levantamento de condições de rotina administrativa financeira e contábil;
- planejamento da auditoria;
- obtenção das provas;
- relatório de auditoria;
- certificados.

A norma é exercer a verificação sobre fatos passados e, em todas as verificações, usar a decomposição de todos os elementos do fato, isto é, sua análise.

## 2.5 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL

A auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado no lucro expresso nas demonstrações contábeis.

### 2.5.1 Origem da auditoria externa no exterior

O primeiro auditor provavelmente foi um contador do século XV ou XVI que, pela reputação de sua sabedoria técnica, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transações. Supõe-se que a auditoria estabeleceu-se como profissão distinta da atividade contábil para um único usuário no momento em que o especialista em escrituração deixou de praticá-la para assessorar os demais especialistas e mercadores, transformando-se em consultor público liberal.

Os italianos foram os estudiosos da contabilidade. O frei Luca Paccioli em 1344 publicou sua teoria das partidas dobradas, alicerce da contabilidade moderna. Acredita-se, todavia, que o termo *auditar* tenha surgido no fim de século XIII na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I.

Na Idade Média, muitas foram as associações profissionais que executavam as funções de auditoria; a Revolução Industrial apresentou problemas contábeis mais complexos, porém a real necessidade de auditoria se manifestou a partir da institucionalização do investidor capitalista que passou a exigir relatórios imparciais sobre a integridade de seu investimento e dos resultados econômicos do empreendimento.

Com a evolução do sistema capitalista, a auditoria externa foi se tornando mais necessária, pois com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e tornando mais competitivos seus produtos no mercado.

Com o crescimento do comércio, outro fator que contribuiu para o desenvolvimento da auditoria na Inglaterra foi a instituição do imposto sobre a renda.

A fim de obter recursos para se adaptar a essas mudanças, cumprimento das exigências legais e demonstrar imagem íntegra para os investidores, as empresas recorreram a terceiros captando empréstimos de longo prazo junto aos bancos ou

abrindo o capital para novos investidores, os quais, por sua vez, precisavam conhecer a posição patrimonial e financeira da empresa e a capacidade de geração de lucro para avaliar a segurança, liquidez, rentabilidade e remuneração do capital investido.

As demonstrações financeiras eram a melhor fonte de informação para o investidor poder avaliar esses índices na empresa investida. Como medida de segurança para que as informações não fossem manipuladas, os futuros investidores exigiam que estas fossem examinadas por um profissional independente e com capacidade técnica para avaliar sobre a integridade dessas demonstrações.

A partir daí, surge a profissão de auditor externo ou auditor independente na Europa.

### 2.5.2 Origem da auditoria externa no Brasil

Não existem registros sobre o início da atividade de auditoria no Brasil.

Acredita-se que ocorreu por conta dos investimentos estrangeiros no País. Para atender exigências dos países de origem, as empresas com capital estrangeiro passaram a ser auditadas.

Com o aumento da demanda por esse tipo de serviço, as primeiras empresas de auditoria instalaram seus escritórios em território nacional. A firma de auditoria MCAuliffe Davis Bell & Co. já tinha instalações de seu escritório no Rio de Janeiro desde 1909. Em 1915, a Price Waterhouse abriu escritório no Rio de Janeiro. Ambas empresas transferiram profissionais de outros países para dirigir as atividades das empresas de auditoria no Brasil.

Apesar de formalmente organizada em 26 de março de 1957, quando formado o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil, a auditoria foi oficialmente reconhecida apenas em 1968, por ato do Banco Central do Brasil, doravante Bacen. O fortalecimento da atividade ocorreu em 1972 por regulamentação do Banco Central do Brasil, Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela formação de um órgão nacional para o debate e compartilhamento de informações entre os profissionais e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, doravante Ibracon.

### 2.5.3 Evolução histórica da auditoria

De acordo com o apresentado por William Attie (1998, p.27) “A contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e informar ao administrador, sendo ela a formadora de uma especialização denominada auditoria, destinada a ser usada como uma ferramenta de confirmação da própria contabilidade”.

A fim de corroborar tal informação, Attie (1998, p. 28) apresentou a evolução cronológica da profissão contábil e de auditor, conforme apresentado a seguir.

Quadro 4 – Evolução da profissão contábil e de auditor

CONTABILIDADE	
Datas	Fatos
?	Desconhecida a data do início da aplicação do método das partidas dobradas.
1202	Publicação de Liber abacci, de autoria de Fibonacci, expondo cálculos financeiros nas operações mercantis.
1494	Publicação da Summa/tractatus, de Frà Lucca Paccioli. No tratado, é apresentada a escrituração das contas mercantis pelo método das partidas dobradas.
1840	Publicação de A contabilidade aplicada à administração pública e à administração privada, de Francesco Villa.
1840/	Evidencia a Escola Italiana de Contabilidade, iniciando o

1920	desenvolvimento da Teoria da Contabilidade, predominando as discussões teóricas a respeito da disciplina.
1920	Prdominância da Escola Anglo-americana de Contabilidade com o desenvolvimento da Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial, Análise de Balanços, Auditoria e outras ramificações técnicas.
1934	Predominância da Escola Americana de Contabilidade, que perdura até os tempos atuais.
AUDITORIA	
?	Desconhecida a data de início da atividade de auditoria.
1314	Criação do cargo de auditor do Tesouro na Inglaterra.
1559	Sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela Rainha Elizabeth I.
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), na Inglaterra.
1886	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA), nos Estados Unidos.
1894	Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos.
1934	Criação do Security and Exchange Commission (SEC), nos Estados Unidos.

Fonte: Attie (1998, p. 28)

Embasado no quadro anteriormente apresentado, pode-se dizer que a evolução da auditoria é decorrente da evolução da contabilidade. Adicionalmente, outros fatores contribuem para a evolução da profissão como o desenvolvimento econômico dos países, crescimento das empresas, evolução do mercado de capitais, aumento da complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras como uma consequência da evolução da economia de mercado.

A integridade das informações, o cumprimento das exigências legais, e a remuneração do capital investido foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de um profissional independente sobre as demonstrações financeiras de uma entidade.

É a partir da criação do SEC, em 1934, nos Estados Unidos, que a profissão de auditor assume maior importância, 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 fim de confirmar a informação de que contabilidade e auditoria andam juntas, Attie complementa:

A evolução da contabilidade, no sentido de se tornar um elemento informativo, dinâmico e de apoio aos administradores em geral, assumindo características modernas com o uso de equipamentos que permitem, inclusive, a contabilização de transações *real-time*, acrescida do fato de servir de alerta à obediência e controle de transações e de seguimento às determinações fiscais e legais, impele numa dinâmica frenética ao aperfeiçoamento constante tanto da contabilidade, como responsável pela implantação destes itens, quanto da Auditoria, como responsável que este conjunto harmônico reflita-se nas demonstrações financeiras e se tornem confiáveis.

#### 2.5.4 Evolução da auditoria no Brasil

A evolução da auditoria no Brasil está relacionada com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, uma vez que investimentos também internacionais foram aqui implantados e compulsoriamente tiveram de ter suas demonstrações financeiras auditadas.

As principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram:

- a. filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- b. financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- c. crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- d. evolução do mercado de capitais;

- e. criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e
- f. criação da CVM e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976.

A Lei das Sociedades Anônimas determinou que as companhias abertas, além de observarem as normas expedidas pela comissão de valores mobiliários, serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes também registrados na CVM.

Para os efeitos dessa Lei, a companhia é aberta se suas ações são negociáveis na bolsa de valores ou no mercado de balcão.

Segundo Attie (1998, p. 29), a definição de companhia aberta adotada é mais ampla que o conceito fiscal de sociedade de capital aberto, pois toda companhia que faz apelo, por mínimo que seja, à poupança pública, cria, ao ingressar no mercado de capitais, relações que inexistem na companhia fechada e que exigem disciplina própria para proteção da economia popular e no interesse de funcionamento regular e do desenvolvimento do mercado de valores mobiliários.

A Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976, criou a Comissão de Valores Mobiliários e estabeleceu a disciplina e fiscalização para as atividades de auditoria das companhias abertas, dando à referida comissão atribuição de examinar a seu critério os registros contábeis, livros ou documentos dos auditores independentes. Segundo a referida Lei, somente as empresas de auditoria contábil ou os auditores contábeis independentes registrados na comissão de valores mobiliários poderão auditar as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários. Além disso, estabeleceu que as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão civilmente por prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício de suas funções.

Até dezembro de 2007, o exercício da auditoria independente era destinado àquelas empresas integrantes do mercado de capitais e as do sistema financeiro. Demais empresas são auditadas geralmente a pedido de seus sócios, por possuírem capital estrangeiro, por representar investimento relevante em uma empresa sujeita

à obrigação legal de auditoria, ou por acordos firmados com terceiros como financiadores, fornecedores etc. Como consequência do alto custo da contratação dos serviços profissionais, algumas empresas optaram por fechar o capital, a fim de evitar tal custo.

Com o advento da Lei 11.638/2007, a auditoria passou a ser obrigatória para as empresas de grande porte ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações.

## 2.6 REFLEXOS DA AUDITORIA SOBRE A RIQUEZA PATRIMONIAL

A proteção que a auditoria oferece à riqueza patrimonial, dando maior segurança e garantia aos administradores, proprietários, fisco e financiadores do patrimônio, segundo Crepaldi (2000, p. 28), apresenta os seguintes aspectos:

- a) administrativo – contribui para a redução da ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade de empregados e administradores;
- b) patrimonial – possibilita melhor controle dos bens, direitos e obrigações que constituem o patrimônio;
- c) fiscal – é o fator de mais rigoroso cumprimento das obrigações fiscais, resguardando o patrimônio contra multas, o proprietário contra penalidades decorrentes da lei de sonegação fiscal e o fisco contra a sonegação de impostos;
- d) técnico – contribui para mais adequada utilização das contas, maior eficiência dos serviços contábeis, maior precisão das informações e a garantia de que a escrituração e as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com os princípios de contabilidade;
- e) financeiro – resguarda créditos de terceiros – fornecedores e financiadores – contra possíveis fraudes e dilapidações do patrimônio, permitindo maior controle dos recursos para fazer face a esses compromissos;
- f) econômico – assegura maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados, na defesa do interesse dos investidores e titulares do patrimônio.

## 2.7 ASPECTOS ADMINISTRATIVOS E DE CONTROLE DA AUDITORIA

A auditoria atualmente é um meio indispensável de confirmação da eficiência dos controles e fator de maior tranquilidade para a administração e de maior garantia para investidores bem como para o próprio fisco. Crepaldi (2000, p. 29) caracteriza o auditor como “o colaborador eficiente e insuspeito, que contribui para a melhor aplicação das leis fiscais”. A principal vantagem da auditoria externa é sua

independência, pois não se envolve com o ambiente de trabalho, evitando embaraços e possíveis constrangimentos.

O trabalho de auditoria abrange, além de fatores técnicos, fatores psicológicos: as pessoas, ao saberem que há um controlador, inibem qualquer iniciativa de cometer irregularidades.

### 2.7.1 Vantagens para a administração da empresa

As principais vantagens da auditoria para a administração da empresa quando da realização de um trabalho de auditoria externa, apresentadas por Crepaldi (2000, p. 29), são relacionadas a seguir:

- fiscalização da eficiência dos controles internos;
- segurança de maior correção dos registros contábeis;
- dar opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis;
- dificultar o desvio de bens patrimoniais e pagamentos indevidos de despesas;
- possibilidade de apuração de omissões no registro das receitas, na realização oportuna de créditos ou na liquidação oportuna de débitos;
- contribuição para a obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas;
- apontar falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos.

### 2.7.2 Vantagens para os investidores

Sem dúvidas, os principais beneficiados com o trabalho do auditor externo são os investidores da empresa, uma vez que estes possuem capital investido e, na maioria das vezes, não possuem contato direto com a gestão da companhia. De

acordo com Crepaldi (2000, p. 30), as principais vantagens da auditoria para a pessoa do investidor são:

- contribuição para a maior exatidão das demonstrações contábeis;
- possibilidade maiores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas;
- a segurança maior exatidão dos resultados apurados.

### 2.7.3 Vantagens para o fisco

Além da administração da empresa e dos investidores, outro beneficiado com o trabalho executado pelo auditor independente é o fisco, uma vez que o auditor observa se a legislação fiscal também é observada e cumprida pela empresa auditada. Crepaldi (2000, p. 30) descreve como as principais vantagens para o fisco:

- permissão maior exatidão das demonstrações contábeis;
- a segurança de maior exatidão dos resultados apurados;
- contribuição para a maior observância das leis fiscais.

## 2.8 PARECER DE AUDITORIA

Segundo Attie (1998, p. 67), o parecer de auditoria “é o instrumento pelo qual o auditor expressa a sua opinião, em obediência às normas de auditoria; após a realização de todo o trabalho de campo, reunindo provas e evidências sobre as demonstrações financeiras, é que o auditor determina seu entendimento sobre a representatividade e o conjunto dos mesmos”. Também comenta sobre o desenvolvimento do trabalho: “Seu exame de campo, concluído por intermédio de programa de trabalho, o endereça à obtenção de informação e fatos que determinam seu posicionamento e o impelem a análises, pensando e medindo efeitos

decorrentes das informações obtidas” e ainda complementa “A emissão do parecer reflete o entendimento do auditor acerca dos dados em exame, de uma forma padrão e resumida que dê, aos leitores, em geral, uma noção exata dos trabalhos que realizou e o que concluiu”.

### 2.8.1 Estrutura do parecer de auditoria

O parecer de auditoria, em condições normais, contém três parágrafos, assim apresentados por Attie (1998, p.68):

- 1º parágrafo: determina e referencia o propósito de trabalho do auditor e a responsabilidade por ele assumida. É denominado parágrafo de introdução, em que o auditor identifica o objeto do trabalho, no caso as demonstrações financeiras em exame que, via de regra, são comparativos de dois anos, e a empresa à qual o auditor se refere. Oportuno dizer, e faz parte do primeiro parágrafo, que as demonstrações financeiras são de responsabilidade da administração da empresa, a quem cabe zelar pelas adequadas e oportunas informações que elas expressam. O auditor assume a responsabilidade de opinar sobre a representatividade e adequação das demonstrações dadas a exame e, caso não concorde com as mesmas, deve deixar total transparência desse fato em seu parecer.
- 2º parágrafo: determina a abrangência do trabalho de auditoria e forma pela qual o trabalho foi direcionado. É determinado de parágrafo de extensão do trabalho do auditor referenciado principalmente pela abediências às normas de auditoria, codificadas pela Norma Brasileira de Contabilidade NBC T – 11, a qual pode ser encontrada no anexo 1. Entende-se que este parágrafo remeta em dados sintéticos dos trabalhos de auditoria realizados que se encontram detalhadamente expostos nos papéis de trabalho do auditor. A linha de escrita deste trabalho faz menção aos testes amostrais realizados que, segundo juízo do auditor, foram suficientes para atestar a globalização dos dados expostos nas demonstrações financeiras, por meio de métodos e medidas adequadas.
- 3º parágrafo: determina a opinião do auditor sobre o trabalho realizado. É determinado de parágrafo da opinião do auditor quanto às demonstrações financeiras examinadas e descritas no primeiro parágrafo do parecer. O julgamento do auditor é traduzido pelo uso da expressão “em nossa opinião”, que representa a síntese de uma extensa série de trabalhos realizados em busca da confirmação dos dados declarados em demonstrações financeiras. Oportuno notar que o auditor opina sobre o conjunto das demonstrações financeiras em todos os aspectos relevantes, importantes e materiais, que possam distorcer ou alterar o significado destas, devendo atentar para fatos que influenciam esse conjunto das demonstrações financeiras.

Acima foi apresentada a estrutura tradicional de um parecer de auditoria, todavia, pode ocorrer a inclusão de parágrafos adicionais em que serão relacionadas possíveis divergências ou discordâncias com relação aos números apresentados.

## 2.8.2 Classificação do parecer de auditoria

A resolução CFC 700, de 24 de abril de 1991, aprovou a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (anexo 1). A norma apresenta as seguintes classificações de parecer de auditoria, cuja conceituação é apresentada na NCTB 11 e complementada por Attie (2000, p. 71), conforme apresentado nos tópicos a seguir. Considera-se de extrema importância que, tanto o administrador quanto o investidor, tenham estes conceitos bem definidos para que possam entender a conclusão do trabalho dos profissionais independentes.

### 2.8.2.1 Parecer sem ressalva

O parecer sem ressalva é emitido quando as demonstrações financeiras da empresa examinadas pelo auditor representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, e o resultado das operações está de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. O parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações financeiras foram elaboradas consoantes às Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica em todos os seus aspectos relevantes. O auditor, quando emite um parecer sem ressalva, afirma que não há efeitos relevantes que afetem a demonstração financeira, uma vez que foram estes avaliados e considerados não significativos em relação às demonstrações financeiras tomadas em conjunto.

Quando ocorrer incerteza em relação a fatos relevantes, os quais ainda não estão claramente identificados, quanto a sucesso ou insucesso, decorrentes de sua

finalização, é preciso que o auditor determine qual é o tipo de parecer mais apropriado, uma vez que esses eventos podem afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, dado o exame e o resultado de suas operações.

Nesse caso, o auditor deve mencionar um parágrafo de ênfase em seu parecer, após o parágrafo de opinião, referenciando à nota explicativa que, precisamente, descreverá em maior detalhe as incertezas.

Se a incerteza for relevante, mas não houver nenhuma evidência quanto ao desfecho e existem informações consideradas suficientes no conjunto das demonstrações financeiras, o auditor deve fazer o uso do parágrafo de ênfase e emitir um parecer sem ressalva.

Caso o auditor determine que as questões relativas às incertezas não estão claramente expostas no conjunto das demonstrações financeiras, seu parecer deverá conter ressalva ou opinião adversa pela omissão ou inadequação da divulgação.

#### 2.8.2.2 Parecer com ressalva

É emitido quando um ou mais valores nas demonstrações financeiras não refletem adequadamente a posição correta, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, ou quando o auditor não consegue obter evidências adequadas que permitam a comprovação desses valores. De forma geral, os motivos da ressalva estão relacionados à não-obediência aos princípios fundamentais de contabilidade ou à inconsistência na aplicação dos mesmos e por claras limitações impostas ao auditor, não lhe sendo concedidas alternativas para o exame integral das demonstrações financeiras. Se a ressalva for tão significativa que impeça expressar opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, há necessidade da abstenção de opinião ou da opinião adversa.

### 2.8.2.3 Parecer adverso

É emitido quando o auditor verificar efeitos e condições que, em sua opinião, comprometem substancialmente as demonstrações financeiras examinadas, a ponto de não ser suficiente a simples ressalva no parecer. O parecer adverso exprime a opinião do auditor de que as demonstrações financeiras não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira e/ou o resultado das operações e/ou mutações patrimoniais, e/ou as origens e aplicação dos recursos de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. Nessas circunstâncias, uma abstenção de opinião não é considerada apropriada, uma vez que o auditor possui informações suficientes para declarar que, em sua opinião, as demonstrações financeiras não estão adequadamente apresentadas.

### 2.8.2.4 Parecer com abstenção de opinião

Quando o auditor não conseguir obter comprovação suficiente para fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto, ele deve declarar que está impossibilitado de expressar sua opinião sobre estas.

Como regra geral, essa impossibilidade de expressão de opinião do auditor é resultante dos seguintes aspectos:

- a) limitação imposta ao objetivo do exame;
- b) existência de fato que afete consideravelmente a posição patrimonial e financeira ou resultado das operações;
- c) existência de incerteza substancial em relação ao montante de um item impedindo ao auditor a formação de opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto; e

d) preparação de demonstrações financeiras não auditadas.

No caso de limitações significativas ao objetivo do exame, o auditor pode relatar os procedimentos realizados, casos em que ele deve modificar o parágrafo de extensão do trabalho ou indicar os procedimentos omitidos. Qualquer que seja o caso, o auditor preferirá declarar claramente que o exame por ele realizado não foi o suficiente para permitir a expressão de sua opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto, e dar ao conhecimento geral os motivos que o levaram a assim proceder.

## 2.9 RELATÓRIO DE RECOMENDAÇÕES

Ao término de um trabalho de auditoria, a equipe responsável pelo trabalho desenvolvido em campo redige um relatório com os pontos de recomendação identificados durante a execução dos trabalhos.

A fase do trabalho de auditoria que mais contribuiu com a elaboração desse relatório é a fase de controles internos, pois nesta fase é efetuado um minucioso entendimento das rotinas das principais transações, principalmente aquelas que afetam os saldos contábeis.

Durante o trabalho de controles internos, é observado se os colaboradores seguem as políticas traçadas pela alta administração da empresa, se os ativos estão protegidos, se as operações são adequadamente registradas e fidedignamente apresentadas nas demonstrações financeiras, se existem conflitos na segregação de função, entre outros.

O entendimento das rotinas e teste dos controles identificados tem como benefício a redução dos procedimentos para teste de saldos na data-base da demonstração financeira; outro produto altamente importante e de grande utilidade para a administração da companhia é o relatório de recomendações, que servirá como auxílio para realizar ações corretivas para os controles que apresentam

fragilidades e que possam permitir que certos procedimentos não sejam realizados, bem como possam permitir o conhecimento da ação de um possível fraudador.

O relatório de recomendações é redigido pelos auditores e comentado pela administração da empresa. Em seguida, o relatório é entregue ao conselho de administração, que representa os interesses dos investidores, para que estes tenham conhecimento das fragilidades no sistema de controles da empresa investida.

### 3 METODOLOGIA

Com o objetivo de tomar conhecimento da percepção de diversos profissionais sobre o trabalho da auditoria externa, realizamos uma pesquisa com alunos dos cursos de especialização do departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Paraná.

A entrevista foi realizada no decorrer do mês de maio de 2008, e 84 alunos, sendo 31 do curso de MBA (*Master in Business Administration*) em Auditoria Integrada, 24 da especialização em Gestão de Riscos Corporativos e 29 da especialização em Controladoria, responderam ao questionário proposto, cuja cópia pode ser visualizada no anexo 3.

O questionário procurou abordar a auditoria externa sob o aspecto do administrador de uma entidade e sob o aspecto do investidor. As questões apresentadas são objetivas, com duas alternativas de respostas. O questionário não gerou dúvida para os entrevistados, pois a linguagem utilizada foi de fácil entendimento para os estudantes e profissionais da área de negócios.

Considerando o aspecto do administrador, questionamos o perfil do entrevistado, como empresa e departamento no qual trabalha, se a empresa em que trabalha é auditada e qual a sua percepção sobre os trabalhos realizados pela auditoria independente.

#### 4 RESULTADOS DA PESQUISA

Entre os entrevistados, 92% trabalham em entidades de iniciativa privada, e 75% trabalham na área financeira ou contábil, a qual tem maior contato com o trabalho da auditoria externa dentro da organização. Daqueles profissionais que não atuam nessas áreas, alguns atuam no departamento de auditoria interna ou áreas como orçamento, custos, entre outros.

Esse perfil de profissional é o formador de opinião no ambiente de negócios com relação à importância do trabalho da auditoria independente. Normalmente, são os profissionais envolvidos diretamente com o trabalho da auditoria e os principais beneficiados do relatório de recomendações emitido pela empresa de auditoria independente sobre o sistema de controles internos da empresa.

Do total dos entrevistados, 70% trabalham em entidades que são auditadas por profissionais independentes e, desses profissionais, 85% têm suas empresas auditadas para cumprimento de uma exigência legal. Os demais 15% são auditados por opção da administração, quando há suspeita de fraude, por exemplo, ou para fins de consolidação dos resultados de um grupo de empresas.

Questionamos sobre a percepção dos profissionais sobre o trabalho da auditoria externa e 75% dos entrevistados, responderam que o trabalho da auditoria externa ajuda a empresa a fortalecer os controles sobre suas operações. Daqueles entrevistados que responderam que a auditoria é realizada apenas por obrigação legal, 68% dos entrevistados acreditam que do mesmo modo o trabalho do profissional independente pode auxiliar a companhia a fortalecer os controles sobre suas operações.

Isso acontece, pois existe um certo receio com relação ao serviço prestado pelo auditor. Alguns profissionais têm a falsa sensação de que o auditor irá questionar a capacitação técnica do profissional bem como influenciará a administração na tomada de decisões quanto ao quadro de funcionários. O receio em ter seu trabalho questionado ou apresentar alguma deficiência nos procedimentos realizados, leva os profissionais a executarem os controles de maneira mais cuidadosa quando sua empresa é auditada por auditores independentes. Também o risco de fraude pode ser reduzido quando a empresa sofre uma auditoria, pois como diversas transações são analisadas, os fraudadores

podem ter sua ação inibida quando sabe que seu trabalho passará por um processo de revisão independente. O auditor externo é um consultor que pode auxiliar na melhor adequação dos registros contábeis da empresa e preocupa-se com a confiabilidade dos registros.

Os demais entrevistados, 32%, julgam o trabalho do auditor como cumprimento de uma obrigação legal, somente.

Como resultado das entrevistas realizadas, podemos concluir que sob o aspecto do administrador, o trabalho da auditoria, apesar de considerado pela maioria dos entrevistados como uma obrigação legal, pode auxiliá-los a fortalecer o sistema de controles sobre suas operações e torna-se uma fonte de controle sobre suas atividades e orientação sobre os pontos mais críticos para a tomada de decisão para realização de ações corretivas.

Sob o aspecto do acionista, questionamos sobre a participação dos entrevistados no mercado de capital, sobre a segurança do investimento suportada pelo parecer de auditoria e este como fator determinante para a realização do investimento, sobre a contratação dos serviços de auditoria independente para revisão do sistema de controles adotado pela empresa e sobre a garantia de retorno do investimento suportada pelo trabalho do auditor.

Considerando os pontos relacionados acima, identificamos o percentual de acionistas entre os entrevistados. Apenas 20% dos entrevistados possuem investimentos em companhias de capital aberto. O percentual é baixo, porém, considerando a cultura da população brasileira, poucas pessoas podem ou conseguem poupar e investir e que preferem investimentos com menor risco, podemos considerá-lo como satisfatório.

Do total de investidores, 71% sentem maior segurança para investir em uma empresa após verificar o parecer de auditoria e, desse total, 42% consideram o parecer de auditoria como fator determinante para decisão na realização do investimento.

Podemos verificar que os investidores vêm no profissional de auditoria independente uma fonte de segurança para realização de um investimento seguro. Isso ocorre, pois os auditores expressam opinião sobre as demonstrações financeiras da companhia, após a realização de inúmeras análises e testes, considerando se estas estão livres ou não de erros materiais que possam vir a

modificar de forma significativa as análises efetuadas sobre o patrimônio da companhia.

Mesmo para aqueles entrevistados que não possuem investimentos em companhia abertas, 80% do total, estes possuem razoável conhecimento sobre o mercado de capitais e tem uma opinião formada sobre a importância do trabalho do auditor independente.

Para estes, 82% sentiriam maior segurança em realizar um investimento após consultar o parecer de auditoria, e 60% considerariam o parecer de auditoria como fator determinante na tomada de decisão para realização de um investimento.

Esse resultado demonstra que o investidor considera de extrema importância a revisão das demonstrações da empresa investida por um profissional independente que expressa sua opinião de forma objetiva, considerando apenas riscos relevantes que possam distorcer de forma significativa a leitura das informações por um investidor.

Adicionalmente, questionamos sobre o comportamento dos investidores, caso estivessem na posição do administrador de uma companhia na qual a auditoria externa não é obrigatória de acordo com a legislação brasileira (considera-se a legislação vigente anterior a aprovação da Lei 11.638/2007). Perguntamos se contratariam os serviços de uma empresa de auditoria independente para revisão do sistema de controles adotados pela empresa, e 67% do total de entrevistados responderam de forma positiva o que novamente demonstra a confiança no trabalho de auditoria e que este pode ser utilizado pela companhia como revisão de sistema de controles internos.

E, por fim, questionamos se o parecer de auditoria pode garantir a rentabilidade de um investimento, e 52% dos entrevistados acreditam que não, posição adequada tendo em vista que o auditor expressa sua opinião sobre as demonstrações financeiras da companhia e se existe algum problema de continuidade, por exemplo; porém essa opinião não garante que o investimento pode ser rentável uma vez que o resultado apresentado pela companhia, bem como a variação no preço das ações, depende além da estratégia da administração, do comportamento do mercado e de outros fatores externos.

Com relação ao aspecto do investidor, é possível concluir que, assim como para o administrador da companhia, o trabalho da auditoria externa tem papel

importante, pois aumenta o nível de segurança quando da tomada de decisão na realização ou manutenção de um investimento.

O Brasil é um dos países menos auditados do mundo. A Ernst & Young, uma das principais e maiores empresas no ramo em todo o mundo, levantou alguns números interessantes sobre a relação entre o número de habitantes e a quantidade de auditores, parâmetro para medir o percentual do trabalho de auditoria em cada país. A Argentina possui 13.205 habitantes por auditor, o Chile, 8.711. Na Alemanha são 4.558 habitantes por auditor, na França, 4.310 e nos Estados Unidos, 2.327. Alguns países mostram números ainda mais significativos, como o Canadá, com 1.508 habitantes, a Inglaterra, com 1.316, ou ainda a Holanda, com 899 habitantes por profissional.

Pode-se evitar ou eliminar o risco de fraudes e de erros nas organizações com o trabalho do auditor. O Brasil possui apenas um auditor para 24.615 habitantes. Talvez tivéssemos menos corrupção em nosso País se esses números fossem diferentes.

Espera-se que a compreensão sobre o trabalho desenvolvido possa trazer aos empresários e a todos os usuários do trabalho de auditoria uma percepção mais apurada da atividade realizada e de sua importância, não apenas como promotora de uma ação específica, mas no acompanhamento da eficácia e eficiência dos controles organizacionais.

## 5 CONCLUSÃO

Com base na pesquisa teórica e de campo apresentada neste trabalho, conclui-se que a função da auditoria independente ainda não é de conhecimento dos administradores de uma companhia bem como dos investidores.

Pode-se perceber que existem equívocos quanto ao objetivo do trabalho de auditoria externa como foi apresentado na análise dos questionários aplicados aos alunos de pós-graduação. Os equívocos os quais foram tomados conhecimento foram esclarecidos no desenvolvimento deste trabalho.

O objetivo deste trabalho foi demonstrar o quanto o trabalho de auditoria independente é importante à administração da empresa, aos investidores, ao mercado de capitais em que se encontram possíveis novos investidores e a todos os usuários das demonstrações contábeis auditadas.

Pode-se verificar que o parecer de auditoria pode servir como instrumento para tomada de decisão de investidores, como atestado da eficácia do sistema de controles adotados pela companhia e principalmente como garantia de que os números apresentados nas demonstrações financeiras estão livres de erros materiais, os quais podem vir a prejudicar de forma significativa uma análise efetuada sobre esses números bem como uma possível reação inesperada do mercado de capitais.

Adicionalmente ao parecer de auditoria, a administração da companhia pode solicitar aos auditores independentes que emitam um relatório com as principais fragilidades encontradas no sistema de controles contábeis, de tecnologia de informações e fiscais adotados pela empresa.

Demonstrou-se que a evolução da profissão de auditoria ocorreu em decorrência de certificar-se sobre o correto registro das operações realizadas pela empresa para aqueles usuários que não podem acompanhar tais procedimentos de perto ou corriqueiramente.

Em decorrência da distância entre os usuários das informações e os operadores dos controles, as demonstrações financeiras auditadas podem dar relativa segurança de que aqueles controles estão sendo adequadamente realizados

e, como consequência, os números gerados a partir das operações estão corretos e, posteriormente, podem servir como instrumento suporte na tomada de decisões, em decorrência da confiança que se tem no profissional independente que audita tais demonstrações.

Espera-se que essa visão possa trazer aos administradores, investidores e a todos os usuários do trabalho de auditoria uma percepção mais apurada da atividade desenvolvida e de sua importância, não apenas como promotora de uma ação específica, a emissão do parecer de auditoria, mas também no acompanhamento da eficiência e eficácia dos controles organizacionais.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 590 p.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 476 p.

BOYTON, William C. et al. **Auditoria**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 11**. Disponível em: <[www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>. Acesso em: 27 nov. 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC P 1**. Disponível em: <[www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>. Acesso em: 27 nov. 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 477 p.

CVM. **Ofertas registradas**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 25 nov. 2007 (1).

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 607 p.

MACHADO, Cláudia Cardoso Luz. **A auditoria externa e os investidores**. 2002. Monografia do curso de especialização de contabilidade e finanças – Universidade Federal do Paraná. 69 p.

PEREZ JR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis**: normas e procedimentos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 191 p.

SILVA JÚNIOR José Barbosa da (Coord.). **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria**. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 2000. (Coleção seminários CRC-SP/Ibracon). 222 p.

## DOCUMENTOS CONSULTADOS

UFPR. **Teses, dissertações, monografias e outros trabalhos acadêmicos:** Normas para apresentação de documentos científicos. 2 ed. Curitiba: Ed. UFPR, 2007. 2 v. 102 p.

UFPR. **Referências:** Normas para apresentação de documentos científicos. 2 ed. Curitiba: Ed. UFPR, 2007. 4 v. 120 p.

UFPR. **Citações e notas de rodapé:** Normas para apresentação de documentos científicos. 2 ed. Curitiba: Ed. UFPR, 2007. 3 v. 56 p.

## ANEXOS

## ANEXO 1

NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das demonstrações contábeis

### 11.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

#### 11.1.1 – Conceituação e Objetivos da Auditoria Independente

11.1.1.1 – A auditoria independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as **Normas Brasileiras de Contabilidade** e a legislação específica, no que for pertinente.

Parágrafo primeiro. No âmbito das atividades reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM –, aplica-se a Deliberação CVM/29/86.

Parágrafo segundo. Na ausência de disposições específicas, prevalecem as práticas já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.

11.1.1.2 – Salvo declaração expressa em contrário, constante do parecer, entende-se que o auditor considera adequadas as informações divulgadas nas demonstrações contábeis, tanto em termos de conteúdo quanto de forma.

11.1.1.3 – As demonstrações contábeis objeto de auditoria independente, na inexistência de qualquer indicação específica, compreendem o balanço patrimonial e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações no patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos, e as notas explicativas que as integram.

11.1.1.4 – O parecer dos auditores independentes tem por limite os próprios objetivos da auditoria das demonstrações contábeis e não representa, pois, garantia de viabilidade futura da entidade ou algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.

11.1.1.5 – O parecer é de exclusiva responsabilidade de contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nestas normas denominado auditor.

#### 11.1.2 – Procedimentos de Auditoria

11.1.2.1 – Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos.

11.1.2.2 – Os testes de observância visam à obtenção de uma razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da entidade.

11.1.2.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em:

- a) testes de transações e saldos; e
- b) procedimentos de revisão analítica.

### 11.1.3 – Papéis de Trabalho

11.1.3.1 – Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

11.1.3.2 – Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo.

### 11.1.4 – Fraude e Erro

11.1.4.1 – O termo “fraude” aplica-se a atos voluntários de omissão e manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis.

11.1.4.2 – O termo “erro” aplica-se a atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

11.1.4.3 – Ao detectar erros relevantes e quaisquer fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

11.1.4.4 – A responsabilidade primária na prevenção e detecção de fraudes e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno. Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

## 11.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

### 11.2.1 – Planejamento da Auditoria

11.2.1.1 – O auditor deve planejar seu trabalho consoante as **Normas Brasileiras de Contabilidade** e de acordo com os prazos e demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade.

11.2.1.2 – O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre o ramo de atividade, negócios e práticas operacionais da entidade.

11.2.1.3 – O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- b) os riscos de auditoria;
- c) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas; e
- e) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos.

11.2.1.4 – O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programa de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

11.2.1.5 – O programa de auditoria deve ser detalhado de forma a servir como guia e meio de controle do progresso dos trabalhos.

11.2.1.6 – O planejamento da auditoria, quando incluir a designação de equipe técnica, deve prever a orientação e a supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.

11.2.1.7 – A utilização de equipe técnica deve ser prevista de maneira a fornecer razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoa com capacitação profissional, independência e treinamento requeridos nas circunstâncias.

11.2.1.8 – O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.

### **11.2.2 – Relevância**

11.2.2.1 – Os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados.

11.2.2.2 – A relevância deve ser considerada pelo auditor quando:

- a) determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria;
- b) avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominação e classificação das contas; e
- c) determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

### **11.2.3 – Risco de Auditoria**

11.2.3.1 – Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas.

11.2.3.2 – A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos, considerando a relevância em dois níveis:

- a) em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como os negócios, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos, e situação econômica e financeira da entidade; e
- b) em níveis específicos, relativos ao saldo das contas ou natureza e volume das transações.

### **11.2.4 – Supervisão e Controle de Qualidade**

11.2.4.1 – Na supervisão dos trabalhos da equipe técnica, o auditor deve executar as seguintes funções, durante a execução da auditoria:

- a) avaliar o cumprimento do planejamento e do programa de trabalho;
- b) avaliar se as tarefas distribuídas à equipe técnica estão sendo cumpridas no grau de competência exigido;
- c) resolver questões significativas quanto à aplicação das *Normas Brasileiras de Contabilidade*;
- d) avaliar se os trabalhos foram adequadamente documentados e os objetivos dos procedimentos técnicos alcançados; e
- e) avaliar se as conclusões obtidas são resultantes dos trabalhos executados e permitem ao auditor fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

11.2.4.2 – O auditor deve instituir um programa de controle de qualidade visando a avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as ***Normas Brasileiras de Contabilidade***.

### **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 métodos 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 a 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.
- 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.

### 11.2.6 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria

- 11.2.6.1 – A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada através de provas seletivas, testes e amostragens, em razão da complexidade e volume das operações, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.
- 11.2.6.2 – Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:
- inspeção** – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
  - observação** – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;
  - investigação e confirmação** – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
  - cálculo** – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e
  - revisão analítica** – verificação do comportamento de valores significativos, através de índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vista à identificação de situações ou tendências atípicas.
- 11.2.6.3 – Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.
- 11.2.6.4 – Na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:
- existência** – se o componente patrimonial existe em certa data;
  - direitos e obrigações** – se efetivamente existentes em certa data;
  - ocorrência** – se a transação de fato ocorreu;
  - abrangência** – se todas as transações estão registradas;
  - avaliação** – se os ativos e os passivos estão avaliados adequadamente;
  - mensuração** – se as transações estão registradas pelos montantes corretos e se foi respeitado o princípio de competência; e
  - apresentação e divulgação** – se os itens estão divulgados, classificados e descritos de acordo com as **Normas Brasileiras de Contabilidade**.
- 11.2.6.5 – Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:
- o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;
  - a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores; e
  - a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.
- 11.2.6.6 – Se o auditor, durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficientes para dirimir as questões suscitadas, deve efetuar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria, até alcançar conclusões satisfatórias.
- 11.2.6.7 – Desde que praticável e razoável e quando o ativo envolvido for de valor expressivo, em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, deve o auditor:
- confirmar os valores das contas a receber, através de comunicação direta com os devedores; e
  - acompanhar o inventário físico realizado pela entidade, executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis.

### **11.2.7 – Documentação da Auditoria**

- 11.2.7.1 – O auditor deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados e que evidenciem ter sido a auditoria executada de acordo com as normas aplicáveis.
- 11.2.7.2 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar o entendimento e o suporte da auditoria executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria, bem como o julgamento exercido pelo auditor e as conclusões alcançadas.
- 11.2.7.3 – Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.
- 11.2.7.4 – Quando o auditor se utilizar de análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos fornecidos pela entidade, deve certificar-se da sua exatidão, sempre que integrá-los aos seus papéis de trabalho.

### **11.2.8 – Continuidade Normal dos Negócios da Entidade**

- 11.2.8.1 – A continuidade normal dos negócios da entidade deve merecer especial atenção do auditor, quando do planejamento dos seus trabalhos, ao analisar os riscos de auditoria, e deve ser complementada quando da execução de seus exames.
- 11.2.8.2 – A evidência de normalidade pelo prazo de um ano após a data das demonstrações contábeis é suficiente para a caracterização dessa continuidade.
- 11.2.8.3 – Caso, no decorrer dos trabalhos, se apresentem indícios que ponham em dúvida essa continuidade, deve o auditor aplicar os procedimentos adicionais que julgar necessários para a formação de juízo embasado e definitivo sobre a matéria.
- 11.2.8.4 – Na hipótese de o auditor concluir que há evidências de riscos na continuidade normal dos negócios da entidade, deve avaliar os possíveis efeitos nas demonstrações contábeis, especialmente quanto à realização dos ativos.

### **11.2.9 – Amostragem Estatística**

- 11.2.9.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados, o auditor pode empregar técnicas de amostragem estatística.

### **11.2.10 – Processamento Eletrônico de Dados – PED**

- 11.2.10.1 – O uso do PED modifica a forma de processamento e armazenamento de informações, afetando a organização e os procedimentos adotados pela entidade na consecução de adequados controles internos. O auditor deve dispor de compreensão suficiente dos recursos do PED e dos sistemas de processamento existentes, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho.
- 11.2.10.2 – O uso de técnicas de auditoria que demandem o emprego de recursos do PED requer que o auditor as domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, orientar, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

### **11.2.11 – Estimativas Contábeis**

- 11.2.11.1 – As estimativas contábeis são de responsabilidade da administração da entidade e se baseiam em fatores objetivos e subjetivos, requerendo o seu julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas demonstrações contábeis.

- 11.2.11.2 – O auditor deve ter conhecimentos suficientes sobre os controles, procedimentos e métodos utilizados pela entidade no estabelecimento de estimativas que resultem em provisões.
- 11.2.11.3 – O auditor deve-se assegurar quanto à razoabilidade das estimativas, individualmente consideradas, quando estas forem relevantes. Tal procedimento inclui, além da análise da fundamentação matemático-estatística dos procedimentos utilizados pela entidade na quantificação das estimativas, a coerência destas com o comportamento da entidade em períodos anteriores, as práticas correntes em entidades semelhantes, os planos futuros da entidade, a conjuntura econômica e suas projeções.
- 11.2.11.4 – Quando a comparação entre as estimativas feitas em períodos anteriores e os valores reais destas evidenciar variações significativas, deve o auditor verificar se houve o competente ajuste nos procedimentos, de forma a permitir estimativas mais apropriadas no período em exame.

#### **11.2.12 – Transações com Partes Relacionadas**

- 11.2.12.1 – O auditor deve obter evidências suficientes para identificar partes relacionadas na fase de planejamento, possibilitando detectar, no decorrer dos trabalhos, quaisquer transações relevantes que as envolvam.
- 11.2.12.2 – O auditor deve examinar as transações relevantes com partes relacionadas, aplicando os procedimentos necessários à obtenção de informações sobre a finalidade, natureza e extensão das transações, com especial atenção àquelas que pareçam anormais ou envolvam partes relacionadas não identificadas quando do planejamento.

#### **11.2.13 – Transações e Eventos Subseqüentes**

- 11.2.13.1 – O auditor deve aplicar procedimentos específicos em relação aos eventos ocorridos entre a data do balanço e a do seu parecer, que possam demandar ajustes nas demonstrações contábeis ou a divulgação de informações nas notas explicativas.

#### **11.2.14 – Carta de Responsabilidade da Administração**

- 11.2.14.1 – O auditor deve obter carta que evidencie a responsabilidade da administração quanto às informações e, dados e à preparação e apresentação das demonstrações contábeis submetidas aos exames de auditoria.
- 11.2.14.2 – A carta de responsabilidade deve ser emitida com a mesma data do parecer dos auditores sobre as demonstrações contábeis a que ela se refere.

#### **11.2.15 – Contingências**

- 11.2.15.1 – O auditor deve adotar procedimentos para assegurar que todas as contingências passivas relevantes - decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos em disputa - foram identificadas e consideradas pela administração da entidade na elaboração das demonstrações contábeis.
- 11.2.15.2 – Os seguintes procedimentos devem ser executados pelo auditor:
- a) discussão, com a administração da entidade, das políticas e procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar as contingências passivas;
  - b) obtenção de carta dos advogados da entidade quanto à existência de contingências na época da execução dos trabalhos finais de auditoria; e
  - c) discussão, com os advogados e/ou a administração da entidade, das perspectivas no desfecho das contingências e da adequação das perdas contingentes provisionadas, bem como das divulgações a serem feitas nas demonstrações contábeis.
- 11.2.15.3 – O auditor deve adotar os mesmos procedimentos com relação às contingências ativas.

## **11.3 – NORMAS DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES**

### **11.3.1 – Generalidades**

- 11.3.1.1 – 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.
- 11.3.1.2 – Como o auditor assume, através do parecer, responsabilidade técnico-profissional definida, inclusive de ordem pública, é indispensável que tal documento obedeça às características intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas presentes normas.
- 11.3.1.3 – Em condições normais, o parecer é dirigido aos acionistas, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza desta. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.
- 11.3.1.4 – O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e os períodos a que correspondem.
- 11.3.1.5 – O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.
- 11.3.1.6 – Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar do parecer.
- 11.3.1.7 – A data do parecer deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade.
- 11.3.1.8 – O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, representam, adequadamente ou não, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, na data do levantamento e para o período a que correspondam:
- a) a posição patrimonial e financeira;
  - b) o resultado das operações ;
  - c) as mutações do patrimônio líquido; e
  - d) as origens e aplicações de recursos.
- 11.3.1.9 – O parecer classifica-se, segundo a natureza da opinião que contém, em:
- a) parecer sem ressalva;
  - b) parecer com ressalva;
  - c) parecer adverso; e
  - d) parecer com abstenção de opinião.

### **11.3.2 – Parecer sem Ressalva**

- 11.3.2.1 – O parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, em todos os aspectos relevantes.
- 11.3.2.2 – O parecer sem ressalva implica afirmação de que, tendo havido alterações na observância das disposições contidas no item 11.1.1.1, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis e notas explicativas.
- 11.3.2.3 – O parecer sem ressalva deve obedecer ao seguinte modelo:

## MODELO

### PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

#### DESTINATÁRIO

(1) Examinamos os balanços patrimoniais da empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19XX e de 19XX, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas 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 19XX e de 19XX, 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 da Contabilidade.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor – responsável técnico

Contador – nº de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria  
Nº no CRC

#### 11.3.3 – Circunstâncias que Impedem a Emissão do Parecer sem Ressalva

11.3.3.1 – O auditor não deve emitir um parecer sem ressalva quando existirem quaisquer 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.

11.3.3.2 – 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.

11.3.3.3 – A limitação na extensão do trabalho deve conduzir à opinião com ressalva ou à abstenção de opinião.

- 11.3.3.4 – Na auditoria independente das demonstrações contábeis das entidades, públicas ou privadas, sujeitas à regulamentação específica quanto à adoção de princípios contábeis próprios ao segmento econômico, quando elas forem significativamente conflitantes com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o auditor deve ressaltar seu parecer.
- 11.3.3.5 – 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 o caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla feita pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.

#### **11.3.4 – Parecer com Ressalva**

- 11.3.4.1 – 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.
- 11.3.4.2 – 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.

#### **11.3.5 – Parecer Adverso**

- 11.3.5.1 – No parecer adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, e/ou o resultado das operações, e/ou as mutações do patrimônio líquido, e/ou as origens e aplicações dos recursos da entidade, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.
- 11.3.5.2 – O auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.

#### **11.3.6 – Parecer com Abstenção de Opinião**

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

#### **11.3.7 – Incerteza**

- 11.3.7.1 – Quando ocorrer incerteza em relação a fato relevante, cujo desfecho poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado das suas operações, deve o auditor adicionar um parágrafo de ênfase em seu parecer, após o parágrafo de opinião, fazendo referência à nota explicativa, que deve descrever, de forma mais extensa, a natureza e, quando possível, o efeito da incerteza.
- 11.3.7.2 – Na hipótese do emprego de parágrafo de ênfase, o parecer permanece na condição de parecer sem ressalva.
- 11.3.7.3 – Se o auditor concluir que a matéria envolvendo incerteza relevante não está adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis ou nas notas explicativas, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o seu parecer deve conter ressalva ou opinião adversa, pela omissão ou inadequação da divulgação.

### **11.3.8 – Informações Relevantes nas Demonstrações Contábeis**

11.3.8.1 – O auditor deve incluir no seu parecer, inclusive sob forma de ressalva, se for o caso, os necessários esclarecimentos que permitam a correta interpretação das demonstrações contábeis, sempre que estas forem omissas a respeito.

### **11.3.9 – Parecer quando demonstrações contábeis de controladas e/ou coligadas são auditadas por outros auditores**

11.3.9.1 – O auditor deve assegurar-se de que as demonstrações contábeis relevantes das controladas e coligadas, utilizadas para fins de consolidação ou contabilização dos investimentos pelo valor do patrimônio líquido na controladora e/ou investidora, estão de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.9.2 – Quando houver participação de outros auditores independentes no exame das demonstrações contábeis relevantes das controladas e/ou coligadas, o auditor da controladora e/ou investidora deve destacar esse fato no seu parecer.

11.3.9.3 – Nessas circunstâncias, o auditor da controladora e/ou investidora deve expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, baseando-se exclusivamente no parecer de outro auditor com respeito às demonstrações contábeis de controladas e/ou coligadas. Esse fato deve ser destacado no parecer, indicando os valores envolvidos.

### **11.3.10 – Parecer sobre demonstrações contábeis condensadas**

11.3.10.1 – O auditor pode expressa opinião sobre demonstrações contábeis apresentadas de forma condensada, desde que tenha emitido opinião sobre as demonstrações contábeis originais.

11.3.10.2 – O parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas deve indicar que elas estão preparadas segundo os critérios utilizados originalmente e que o perfeito entendimento da situação da entidade demanda a leitura das demonstrações contábeis originais.

11.3.10.3 – Toda informação importante, relacionada com ressalva, parecer adverso, parecer com abstenção de opinião e/ou ênfase, constante do parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis originais deve estar incluída no parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas.

### **11.3.11 – Demonstrações Contábeis Não-Auditadas**

11.3.11.1 – Sempre que o nome do auditor estiver, de alguma forma, associado com demonstrações ou informações contábeis que ele não auditou, estas devem ser claramente identificadas como “não auditadas”, em cada folha do conjunto.

11.3.11.2 – Havendo emissão de relatório, este deve conter a indicação de que o auditor não está expressando opinião sobre as referidas demonstrações contábeis.

## **ANEXO 2**

### **NBC P 1 – Normas profissionais de auditor independente**

#### **1.1 – COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL**

- 1.1.1 – O contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.
- 1.1.2 – O auditor deve recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialistas noutras áreas, face à especialização requerida e aos objetivos do contratante.

#### **1.2 – INDEPENDÊNCIA**

- 1.2.1 – O auditor deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência.
- 1.2.2 – Está impedido de executar trabalho de auditoria independente o auditor que tenha tido, no período a que se refere a auditoria ou durante a execução dos serviços, em relação à entidade auditada, suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico:
- a) vínculos conjugais, vínculos de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau, com administradores, acionistas, sócios ou com empregados que tenham ingerência na sua administração ou nos seus negócios, ou sejam responsáveis por sua contabilidade;
  - b) relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos;
  - c) participação direta ou indireta como acionista ou sócio;
  - d) interesse financeiro direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro indireto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;
  - e) função ou cargo incompatíveis com a atividade da auditoria independente;
  - f) fixados honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado.
  - g) qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria independente.
- 1.2.3 – O auditor deve recusar o trabalho ou renunciar à função na ocorrência de qualquer das hipóteses de conflitos de interesses previstos no item 1.2.2.

#### **1.3 – RESPONSABILIDADES DO AUDITOR NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS**

- 1.3.1 – O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões.

1.3.2 – Ao opinar sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve ser imparcial.

#### **1.4 – HONORÁRIOS**

1.4.1 – O auditor deve estabelecer seus honorários mediante avaliação dos serviços, considerando os seguintes fatores:

- a) a relevância, o vulto e a complexidade do serviço a executar;
- b) o tempo para a realização do trabalho;
- c) a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- d) a qualificação profissional do pessoal técnico que irá participar da execução dos serviços;
- e) o lugar em que os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens, estadas e locomoções;
- f) as tabelas de honorários mínimos fixados pelas entidades de classe.

1.4.2 – Os honorários deverão constar de carta-proposta, elaborada antes do início da execução do trabalho, que também contenha:

- a) descrição dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e regulamentos aplicáveis ao caso;
- b) o número de horas estimadas para a realização dos serviços;
- c) que o trabalho será efetuado segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade;
- d) o prazo para realização dos serviços;
- e) os relatórios a serem emitidos;
- f) a qualificação profissional da equipe técnica a ser utilizada na realização dos serviços;
- g) as condições de pagamento de honorários e forma de reajuste, se houver.

#### **1.5 – GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO**

1.5.1 – O auditor deve conservar em boa guarda, pelo prazo de 3 (três) anos a partir da data da emissão de seu parecer, toda a documentação, correspondência, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados.

#### **1.6 – SIGILO**

1.6.1 – O auditor deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando, sob qualquer circunstância, para terceiros sem autorização expressa da entidade auditada, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo.

1.6.2 – O dever de manter o sigilo continua depois de terminados os compromissos contratuais.

#### **1.7 – UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DO AUDITOR INTERNO**

1.7.1 – O auditor independente pode utilizar os serviços de contador, na função de auditor interno, quando de seus exames sobre as demonstrações contábeis ou em trabalhos especiais, devendo planejar e coordenar a execução dos serviços.

- 1.7.2 – A responsabilidade do auditor independente não será modificada, mesmo quando o auditor interno tenha contribuído significativamente para a realização dos trabalhos.
- 1.7.3 – O auditor independente deve revisar os papéis de trabalho do auditor interno e obter cópias quando entender necessário.

### **1.8 – UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE ESPECIALISTAS**

- 1.8.1 – O auditor pode utilizar-se de especialistas como forma de propiciar a realização de seu trabalho.
- 1.8.2 – A responsabilidade do auditor independente fica restrita à sua competência profissional, quando o especialista for contratado pela entidade auditada, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis. A menção do fato no parecer fica a critério do auditor independente.

**ANEXO 3****Questionário aplicado aos alunos do curso de especialização**

Universidade Federal do Paraná  
Curso de Especialização de Contabilidade e Finanças

**AUDITORIA EXTERNA: SEGURANÇA DO INVESTIDOR E DA ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA**

Com o objetivo de obter informações complementares para corroborar a pesquisa teórica realizada sobre a importância da auditoria das demonstrações financeiras realizadas por profissionais independentes, contamos com a sua colaboração no preenchimento do questionário a seguir.

***Sob o aspecto do administrador***

1) Qual iniciativa de sua empresa?

Pública

Privada

2) Você atua em departamento contábil ou financeiro?

Sim

Não

3) Sua empresa é auditada por empresa de auditoria independente?

Sim

Não

4) A auditoria é realizada por obrigação legal?

Sim

Não

5) Qual a sua percepção sobre o trabalho de auditoria independente?

Auxilia a empresa a fortalecer os controles sobre suas operações

Serve apenas para cumprir uma exigência legal local ou *report*

**Sob o aspecto do investidor**

1) Você possui investimentos em ações ou quotas de capital de uma empresa de capital fechado?

Sim

Não

2) Você sente(ria) maior segurança em realizar investimentos em uma empresa após ler o parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras dessa empresa?

Sim

Não

3) Considera(ria) como fator determinante para realizar um investimento o parecer de auditoria?

Sim

Não

4) Caso seja(fosse) administrador de uma empresa de capital fechado, contrataria os serviços de uma firma de auditoria independente apenas para revisão do sistema de controles adotado pela sua empresa?

Sim

Não

5) Você considera que o trabalho da auditoria independente pode garantir a rentabilidade de um investimento?

Sim

Não