

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA

**MARCELO KNOPF DE OLIVEIRA**

**A IMPORTÂNCIA DA MATRIZ DE RISCOS  
NO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA**

Porto Alegre

2015

**MARCELO KNOPF DE OLIVEIRA**

**A IMPORTÂNCIA DA MATRIZ DE RISCOS  
NO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia, da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia, modalidade profissionalizante, com ênfase em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

Porto Alegre

2015

## Dados de Catalogação-na-Publicação

Oliveira, Marcelo Knopf de

A importância da matriz de riscos no planejamento da auditoria / Marcelo Knopf de Oliveira. -- 2015.

89 f.

Orientador: Paulo Schmidt.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, BR-RS, 2015.

1. Auditoria. 2. Matriz de Riscos. I. Schmidt, Paulo, orient. II. Título.

**MARCELO KNOFF DE OLIVEIRA**  
**A IMPORTÂNCIA DA MATRIZ DE RISCOS**  
**NO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia, da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia, modalidade profissionalizante, com ênfase em Controladoria.

Aprovado em: Porto Alegre, 03/11/2015.

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof. Dr. Paulo Schmidt - Orientador  
UFRGS

---

Prof. Dr. José Luiz dos Santos  
UFRGS

---

Prof. Dr. Marco Antonio dos Santos Martins  
UFRGS

---

Prof. Dr. Ariel Behr  
UFRGS

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à minha família, que sempre me incentivou a chegar até aqui, especialmente, à minha esposa e à minha filha.

Ao meu professor orientador, Dr. Paulo Schmidt, pela atenção e dedicação que fez este trabalho virar uma realidade.

E, finalmente, agradeço a todos os meus colegas, que estiveram junto e durante todo esse período do curso, em especial aos que transformaram esse convívio em amizade.

**“A persistência é o menor caminho do êxito”.**

**(Charles Chaplin)**

## RESUMO

Com o aperfeiçoamento na forma de gestão as empresas o nível dos processos vem se ampliando cada vez mais. Uma das maneiras mais eficientes de mitigar os riscos nos processos, que se apresentam as organizações, é por intermédio uma gestão de riscos hábil, desenvolvida através da Matriz de Risco, que é o instrumento responsável por aferir os riscos bem como seus controles. A partir do referencial teórico desenvolvido na pesquisa, buscou-se confirmar a importância da Matriz de Risco para os processos de auditoria, no escopo de extinguir fraudes, erros e outros problemas enfrentados pelas organizações. Após a pesquisa, efetuada por intermédio de uma revisão na literatura, comprovou-se que o mapeamento de processos e controles, através do emprego da Matriz de Risco, é de grande acuidade para assegurar a opinião dos auditores sobre as demonstrações financeiras.

**Palavras-chave:** Matriz. Riscos. Planejamento.

## **ABSTRACT**

With the improvement in the form of management companies the level of processes has been expanding increasingly. One of the most effective ways to mitigate risks in the processes, which are listed organizations, is through a skillful risk management, developed by Risk Matrix, which is the instrument responsible for assessing the risks and their controls. From the theoretical framework developed in the research, we sought to confirm the importance of Risk Matrix to audit processes, the scope of extinguishing fraud, errors and other problems faced by organizations. After the search, conducted through a literature review, it was found that the mapping of processes and controls, through the use of Risk Matrix, is of great accuracy to ensure the auditors' opinion on the financial statements.

**Keywords:** Mother. Risk. Planning.

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - CATEGORIAS LEI SARBANES-OXLEY .....	28
Quadro 2 - Lei Sarbanes-Oxley X Legislação do Brasil .....	28
Quadro 3 – Tipos de procedimentos de auditoria.....	68
Quadro 4 - Matriz área de caixa e equivalentes de caixa.....	69
Quadro 5 - Matriz área de clientes .....	71
Quadro 6 – Matriz área de impostos a recuperar .....	71
Quadro 7 – Matriz área de outras contas a receber .....	72
Quadro 8 – Matriz área de estoques .....	73
Quadro 9 – Matriz área das despesas antecipadas .....	73
Quadro 10 – Matriz área de investimentos.....	74
Quadro 11 – Matriz área de valores a receber .....	75
Quadro 12 – Matriz área de imobilizado.....	76
Quadro 13 – Matriz área do intangível .....	77
Quadro 14 – Matriz da área de empréstimos e financiamentos .....	78
Quadro 15 – Matriz área de fornecedores.....	79
Quadro 16 – Matriz área de salários .....	79
Quadro 17 – Matriz área de encargos e retenções a pagar .....	80
Quadro 18 – Matriz área de provisões para décimo terceiro salário .....	80
Quadro 19 – Matriz área de impostos a pagar .....	81
Quadro 20 – Matriz área de outras contas a pagar .....	82
Quadro 21 – Matriz área de provisão para contingências .....	82
Quadro 22 - Matriz capital social, reservas e outros resultados abrangentes .....	83

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>10</b>
1.1	TEMA	11
1.2	A PROBLEMÁTICA	11
1.3	JUSTIFICATIVA	12
1.4	OBJETIVOS	13
1.4.1	<b>Objetivo geral</b>	<b>13</b>
1.4.2	<b>Objetivos específicos</b>	<b>14</b>
1.5	MÉTODO	14
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b>	<b>15</b>
2.1	NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE	15
2.1.1	<b>Normas de auditoria</b>	<b>15</b>
2.1.2	<b>Organizações profissionais e reguladores</b>	<b>18</b>
2.1.3	<b>Normas brasileiras de auditoria independente</b>	<b>20</b>
2.1.4	<b>Normas internacionais de auditoria independente</b>	<b>22</b>
2.2	LEI SARBANES-OXLEY	25
2.3	OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E A CONDUÇÃO EM CONFORMIDADE COM AS NORMAS DE AUDITORIA	30
2.3.1	<b>Responsabilidade do auditor</b>	<b>30</b>
2.3.2	<b>Exigências éticas</b>	<b>33</b>
2.3.3	<b>Ceticismo profissional</b>	<b>36</b>
2.3.4	<b>Julgamento profissional</b>	<b>38</b>
2.3.5	<b>Independência</b>	<b>40</b>
2.4	PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	43
2.5	AVALIAÇÃO CONTROLES INTERNOS E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO	48
2.5.1	<b>Controles internos</b>	<b>48</b>
2.5.2	<b>Sistema de informações</b>	<b>52</b>
2.6	RELEVÂNCIA E RISCOS DE AUDITORIA	54
2.6.1	<b>Relevância</b>	<b>55</b>
2.6.2	<b>Materialidade</b>	<b>56</b>
2.6.3	<b>Risco de auditoria</b>	<b>58</b>
2.7	RESPOSTAS DO AUDITOR AOS RISCOS AVALIADOS	62
2.8	IMPORTÂNCIA DA MATRIZ DE RISCOS DE AUDITORIA	66
<b>3</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>85</b>
	REFERÊNCIAS	87

## 1 INTRODUÇÃO

Diante do mundo globalizado e competitivo nota-se um aumento nas transações entre empresas de diversos países. Nas últimas décadas, o mundo tem enfrentado uma evolução sem antecedentes na história, tanto na área da tecnologia quanto no aspecto econômico. Os períodos de carência de crédito, aliadas as elevadas taxas de juros, propensão do faturamento, entre outros fatores, estabelecem por parte dos diretores empresariais uma gestão financeira competente. Desta forma, torna-se imperativo utilizar de controles financeiros dinâmicos que consigam abalizar com mais eficácia os recursos de caixa. Neste sentido, a auditoria exerce um papel de suma importância no mercado: o de aumentar o grau de confiança nas demonstrações financeiras por parte dos usuários.

Na presença deste cenário, as empresas buscam, cada vez mais, elevar ao máximo seus resultados operacionais e minimizar os riscos nas tomadas de decisões, através da eficiência e eficácia dos seus processos e, entre estes processos, destaca-se a auditoria. Igualmente o processo de realização de uma auditoria também evoluiu para seguir o desenvolvimento dos negócios.

Como implicação direta da concorrência afrontada pelo mercado, em todos os segmentos operacionais, verifica-se que cada vez mais, as instituições carecem de recursos para financiar as suas operações. E, para a obtenção de recursos, as mesmas devem possuir demonstrativos contábeis sólidos, evidenciando a situação atual da empresa aos seus credores. Por isso, as empresas devem ter muita acuidade de se ter esses apontamentos com dados exatos, para não ocorrer induções a erros. E para evitar a indução ao erro na tomada de decisões, observa-se a autoridade de uma ação de auditoria. Em busca da eliminação de erros e fraudes, a auditoria passou por um cenário de transformações, em implicação do advento da ampliação e desenvolvimento do capitalismo e dos tumultos de grandes corporações. A mais expressiva, com alcance mundial, foi a Lei Sarbanes-Oxley.

A auditoria é regida em concordância com as normas de auditoria e exigências éticas proeminentes, que asseguram a opinião do auditor, tendo em vista que as normas de auditoria exigem que o auditor obtenha uma segurança razoável

de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro.

Em um panorama de complexidade na administração dos negócios, as empresas precisam, cada vez mais, ter demonstrações financeiras que representem a real posição patrimonial e financeira da empresa. Para isso os auditores são contratados: auditar balanços e emitir uma opinião sobre os mesmos. O relatório do auditor é aproveitado por bancos, clientes, fornecedores, ou seja, o mercado em geral que tem interesse em informações seguras sobre o desempenho da empresa.

Desta forma, o planejamento da auditoria, através da execução de uma Matriz de Riscos no planejamento e execução dos trabalhos, pode ser considerado como uma das etapas mais importantes dos trabalhos do auditor, o qual visa estabelecer a estratégia global dos trabalhos a serem executados na empresa, observando a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem realizados, em consonância com os termos constantes na sua proposta de serviços para a realização dos trabalhos.

## 1.1 TEMA

A importância de uma Matriz de Riscos no planejamento e execução dos trabalhos de auditoria.

## 1.2 A PROBLEMÁTICA

O planejamento e a execução de uma auditoria são tarefas que requerem o ceticismo, a independência e o julgamento profissional dos auditores. No entanto, determinar o tipo de abordagem de auditoria, principalmente comprobatória ou confiar nos controles-chaves e quais procedimentos de auditoria deve ser executado, são decisões que dependem do tipo de cliente, ou seja, é necessário avaliar a complexidade e o volume das operações, as práticas contábeis e operacionais, as legislações aplicáveis, o ambiente de controles internos, os fatores econômicos, a reputação de seus administradores, entre outros fatores.

Os auditores coletam provas do adequado funcionamento dos processos do cliente, do adequado registro dos dados financeiros, ajustados a valores de

mercado, quando necessário, e da exata apresentação das demonstrações financeiras. Tanto o auditor como o cliente auditado tem comprometerimentos e responsabilidades perante seus públicos. Um primeiro e fundamental ponto a ser destacado é o fato de que as demonstrações financeiras serem de propriedade e responsabilidade exclusiva do auditado e que este, por conseguinte, será responsável direto por tudo o que nela constar ou que por ventura seja omitido por qualquer motivo.

A responsabilidade do auditor está dirigida aos usuários em geral, atendidos pelas demonstrações financeiras anunciadas, devendo sobre elas emitir opinião baseada nos princípios de contabilidade. Em face da especificidade de suas intervenções, as normas e regulamentos derivados dos órgãos reguladores passam a integrar os princípios de contabilidade, desde que não sejam adversos com os próprios objetivos da contabilidade.

Desta forma, o auditor deve delinear os trabalhos a fim de afiançar que todos os riscos foram identificados e que estes não são proeminentes no contexto das demonstrações financeiras, conseqüentemente, não prejudicam a tomada de decisões dos *stakeholders*. Atualmente, o planejamento dos trabalhos é elaborado de acordo com uma Matriz de Riscos que as principais empresas de auditoria desenvolveram e utilizam para suportar a sua opinião no mercado.

Então, surge a questão problemática do trabalho: Qual a importância da elaboração de uma Matriz de Riscos de auditoria?

### 1.3 JUSTIFICATIVA

A premissa básica desta pesquisa está em disseminar no meio acadêmico e profissional a importância da elaboração de uma Matriz de Riscos de auditoria, tendo em vista que essa metodologia é uma das ferramentas mais importantes do planejamento dos trabalhos de um auditor.

Para isso, se faz necessário abordar temas relativos a assuntos como as normas de auditoria e governança corporativa, que são fundamentais para a construção de um planejamento de auditoria. Adicionalmente, se justifica, pois o tema Matriz de Risco desperta amplo interesse no meio acadêmico, tendo em vista

que esse método é desenvolvido pelas principais empresas de auditoria do mundo e possuem restrição na comunidade científica.

Além disso, justifica-se a pesquisa pela atualidade do tema, uma vez que os auditores desempenham um papel fundamental nos negócios e na economia em geral, por representarem uma opinião imparcial sobre a fidedignidade das demonstrações financeiras apresentadas ao público em geral. Os auditores coletam provas do correto funcionamento dos processos do cliente, do adequado registro dos dados financeiros, ajustados a valores de mercado, quando necessário, e da exata apresentação das demonstrações financeiras. Tanto o auditor como o cliente auditado tem comprometerimentos e responsabilidades perante seus públicos. Um primeiro e fundamental ponto a ser destacado é o fato de que as demonstrações financeiras serem de propriedade e responsabilidade exclusiva do auditado e que este, por conseguinte, será responsável direto por tudo o que nela constar ou que por ventura seja omitido por qualquer motivo.

A responsabilidade do auditor está dirigida aos usuários em geral, atendidos pelas demonstrações financeiras anunciadas, devendo sobre elas emitir opinião baseada nos princípios de contabilidade. Em face da especificidade de suas intervenções, as normas e regulamentos derivados dos órgãos reguladores passam a integrar os princípios de contabilidade, desde que não sejam adversos com os próprios objetivos da contabilidade.

O presente trabalho encontra-se de acordo com a linha de pesquisa de economia e controladoria, pela necessidade de aprimoramento cada vez maior nestas áreas, que são de grande complexidade nas empresas públicas e privadas.

## 1.4 OBJETIVOS

Na sequência apresenta-se o objetivo geral e os objetivos específicos, levantados para a realização deste trabalho.

### 1.4.1 Objetivo geral

Apresentar a importância da elaboração de uma Matriz de Riscos de auditoria.

### 1.4.2 Objetivos específicos

Para atender ao objetivo geral, são apresentados os seguintes objetivos específicos:

- a) Abordar as normas de auditoria;
- b) Descrever os tipos de riscos de auditoria;
- c) Apresentar os procedimentos aplicáveis de auditoria.

### 1.5 MÉTODO

Neste estudo empregou-se a metodologia bibliográfica. O método bibliográfico foi empregado, pois grande parte do estudo exploratório é definida como sendo uma pesquisa bibliográfica, de acordo com Gil (2010). Complementa o autor sua definição demonstrando a vantagem dessa abordagem, pelo fato de permitir ao pesquisador a cobertura de uma variedade de fenômenos, em especial quando o problema da pesquisa se apresenta com muitos dados.

O método descritivo foi o utilizado para realizar da revisão bibliografia, ressaltando os conceitos dados pelos autores pesquisados e para o assunto que trata o trabalho. A revisão bibliográfica é descritiva, uma vez que se observou, registrou, analisou e correlacionou fatos, sem manipular, interferir, controlar nos procedimentos estudados, tendo função exclusivamente de investigar a ocorrência de um determinado estudo e a relação dos demais vínculos.

O estudo descritivo e bibliográfico foi realizado por intermédio da revisão sistemática da literatura, que segundo Gil (2010) é a mais apropriada para se buscar concordância sobre alguma temática especial e resumir a informação por meio de uma avaliação crítica de estudos científicos publicados.

Para um melhor entendimento, a pesquisa está dividida em capítulos, apresentados a seguir.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico apresentado nesta pesquisa foi embasado artigos e livros de autores na temática de auditoria. Esse capítulo tem como escopo, apresentar as normas de auditoria independente, objetivos gerais do auditor independente, planejamento em auditoria, avaliação dos controles internos e sistemas de informação, relevância e riscos em auditoria, resposta do auditor aos riscos avançados e Matriz de Riscos da auditoria.

### 2.1 NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE

As normas que controlam as ações de auditoria têm como desígnio proporcionar credibilidade e igualdade aos relatórios do auditor promovendo, desta maneira, uma credibilidade e aceitação no mercado global, uma vez que a ação de auditoria é um produto de uma ação efetivada de forma consistente e de acordo com as normas internacionais de auditoria, o que proporciona facilidade e o completo entendimento dos usuários e na identificação de ocorrências não habituais, quando elas ocorrerem ou se apresentarem.

De acordo com Conselho Federal de Contabilidade-CFC (2008, p. 4) “O conhecimento das normas é condição fundamental ao exercício profissional. Já em relação aos princípios fundamentais de contabilidade, cabe ressaltar que é obrigatória a observância desses preceitos por parte de todos os contabilistas.”.

O subcapítulo a seguir apresenta as normas de auditoria, de acordo com o instituto *British Standards Institution* (BSI) e estudioso na referida temática.

#### 2.1.1 Normas de auditoria

Os processos ou normas de auditoria podem ser avaliados como sendo o conjunto de métodos técnicos, nos quais o auditor busca evidências ou provas que sejam satisfatórias e apropriadas, para servirem de embasamento ao seu conselho técnico sobre as declarações contábeis auditadas. Estes métodos de auditoria são efetuados antes do encerramento do exercício; no período de seu término; depois do encerramento do exercício, antes da preparação e após a finalização das

demonstrações financeiras, segundo Ferreira (2009). Pode-se definir norma de auditoria como sendo uma forma acordada e repetível de se efetuar alguma coisa.

As normas brasileiras de auditoria são preceitos mencionados pelos órgãos reguladores do ofício contábil do Brasil e tem por finalidade a regulamentação da profissão e atividade, relacionadas à prática contábil, bem como no estabelecimento de diretrizes a serem adotadas pelos profissionais no desenvolvimento de seus afazeres, de acordo com o Instituto dos Auditores Internos do Brasil-IIABRASIL (2015). Os propósitos das normas, de acordo com o Instituto, são os de delinear os princípios fundamentais que representam a prática de auditoria; fornecer estrutura para a efetivação e promoção de um espectro de auditoria de importância agregada; constituir as bases para o ajuizamento de desempenho da auditoria e gerar a melhoria das ações e intervenções organizacionais.

O termo norma é definido pela *British Standards Institution* – BSI (2014), como sendo uma notificação que apresenta uma especialização técnica ou outro discernimento sucinto desenvolvido para ser usado, consistentemente, como um regulamento, diretriz ou definição. As normas tornam a rotina do auditor mais simplificada e acrescentam confiabilidade nos produtos e serviços contábeis. A normatização pretende ser, via de regra, uma aspiração, ou seja, um resumo de boas e melhores práticas em vez de um método geral a ser seguido. São estabelecidas desenvolvendo um conjunto de informação e conhecimento de todas as partes interessadas, tais como: os fabricantes, vendedores, negociantes, usufrutuários e regulamentadores de material, produto, procedimento ou serviço em particular, segundo informações da BSI (2014).

Observa-se que de acordo com dados da BSI (2014), as normas são desenvolvidas para uso voluntário, não impondo nenhum tipo regulamentação. Contudo, as leis e regulamentações podem referir-se a certas normas e tornar a concordância com as mesmas obrigatória.

Complementam Melo e Santos (2012), preceituando norma como sendo um documento estabelecido por consonância, aprovado por uma classe profissional, ministrando regras, diretrizes e características para atividades desenvolvidas ou para seus resultados, visando à aquisição de excelência. Elas, as normas, constituem requisitos de qualidade, de desempenho, de segurança, estabelecem procedimentos, padronizam formas, dimensões, tipos, usos e classificações ou

terminologias e glossários, determinando a maneira de aferir ou definir as propriedades, como os procedimentos de prova, segundo descrevem os autores.

Crepaldi (2009) descreve que enquanto as normas de auditoria são condicionamentos para controlar a propriedade da análise e do relatório, os processos de auditoria delineiam as tarefas desempenhadas pelo auditor. As normas de auditoria são nitidamente formadas e não permitem desvio algum. Em contraposição, os processos de auditoria comumente aceitos são descritos em termos gerais, que podem ser transformados de maneira a adaptarem-se a um trabalho explícito de auditoria. Destaca o Crepaldi (2009) que as normas gerais referem-se, primordialmente, a estilo, costumes e treinos de auditores e são igualmente conhecidas como normas pessoais, já que dizem respeito a treinamento técnico e aptidão do auditor, conhecimento e dedicação profissional e atitude de independência. Também, de acordo o autor as normas de auditoria são percebidas como as regras constituídas pelos órgãos regulares da profissão contábil, em todas as regiões, com a finalidade de regulamentar a ação do papel do auditor, constituindo de guia e diretrizes a serem adotadas por esses profissionais no exercício de suas funções. Elas instituem análises fundamentais sobre requisição em relação à pessoa do auditor, à efetivação de seus afazeres e ao relatório que precisará por ele ser emitido.

Não obstante, na maioria das vezes, as normas de auditoria sejam meramente guias de direção geral e não um manual indutivo, de práticas a serem seguidas pelo auditor, elas fixam limites claros de encargos, bem como dão orientação ao comportamento do auditor em relação à capacidade profissional e aos aspectos técnicos solicitados para a execução de seu trabalho. Nesse entendimento, segundo Perez Junior et al. (2011, p. 50), as normas relativas ao auditor “[...] são as que regem o comportamento ético profissional, bem como estabelecem as condições necessárias para a qualificação técnica exigida para o exercício das atividades de auditor.”.

Deste modo, observa-se que o entendimento de normas para auditoria é um trabalho complexo, em decorrência da multiplicidade dos projetos desenvolvidos na área e dos enfoques desenvolvidos para cada trabalho especificadamente. A tarefa torna-se ainda mais complexa devido ao comprometimento de entendimento de normas que se sobreponha ao trabalho executado por pessoal que recebeu

treinamento em diversas disciplinas, segundo entendimento de Perez Junior et al. (2011).

A ação de auditoria deve ser concretizada por um profissional capacitado, ou seja, por um auditor. O auditor, no desenvolvimento de seu trabalho deverá conhecer a entidade a ser auditado, estar com os conhecimentos em auditoria atualizados, utilizar dos procedimentos de auditoria e respeitar as normas de auditorias vigentes.

O subcapítulo a seguir apresenta-se as organizações profissionais e reguladoras das normas de auditorias.

### **2.1.2 Organizações profissionais e reguladores**

As normas brasileiras de auditoria, segundo o CFC (2015), são princípios definidos pelos órgãos reguladores do ofício contábil do Brasil e tem por escopo regular a ocupação e atividades, bem como estabelecer diretrizes a serem seguidas pelos profissionais no desenvolvimento de seus trabalhos.

Abaixo, apresenta-se uma explicação sobre a função de cada um, segundo pesquisa nos respectivos sites. As normas vigentes, no Brasil, são proclamadas, em conjunto, pelas entidades citadas abaixo:

a) Conselho Federal de Contabilidade (CFC) – Instituído em 27 de maio de 1946, o Conselho é uma Autarquia Especial Cooperativa, dotada de personalidade jurídica de direito público. Sua composição, disposição e funcionamento são instituídos pelo Decreto-Lei nº 9.295/46 e pela Resolução CFC nº 960/03, que aprova o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. O CFC é formado por um representante de cada Estado e do Distrito Federal, de acordo com a Lei nº 11.160/05. Entre suas atribuições conta a responsabilidade, dentre outras finalidades, nos termos da legislação em vigor, especialmente, a de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intercessão dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal; que devem determinar, em última instância, os expedientes de repreensão atribuída pelos Conselhos Regionais, além de regular acerca dos títulos contábeis, do registro de qualificação técnica e dos planos de

educação seguida, bem como editar as Normas Brasileiras de Contabilidade de caráter técnico e profissional (CFC, 2015);

b) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) – a entidade foi constituída em 13 de dezembro de 1971. O Ibracon surgiu da adesão de duas entidades que coligavam os contadores que atuavam com auditoria independente: o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBAI). Os mesmos se conectaram para, desta forma, terem uma melhor estrutura e representatividade em melhoramento da profissão. Desta fusão, surgiu o Ibracon. Esta nova composição aconteceu em decorrência do colapso do mercado de capitais brasileiro, que após rápida e significativa expansão, entrou em deficiência, causando sérios problemas à economia da época. O Ibracon esteve presente quando da reorganização do mercado de capitais depois da quebra da Bolsa, em 1970. O Instituto foi instituído justamente para auxiliar no processo de reconstrução, quando a ação de auditoria independente passou a ser obrigatória para as empresas de capital aberto. Desde sua fundação o Ibracon batalha para o fortalecimento da profissão contábil no Brasil e das composições de mercado. O instituto desenvolveu intensos relacionamentos internacionais, como forma de cooperar com a ampliação da profissão contábil no Brasil (IBRACON, 2015);

c) Banco Central do Brasil (BCB) - O Banco Central do Brasil foi fundado em dezembro de 1964, com a publicação da Lei nº 4.595 e pela transformação da Superintendência da Moeda e do Crédito (SUMOC) em autarquia federal. Antes de sua concepção os papéis do Banco Central eram divididos entre a Superintendência da Moeda e do Crédito (SUMOC), Banco do Brasil e Tesouro Nacional. Estes três exerciam as funções de um Banco Central. As pertinências, jurisdições, composição da Diretoria e outros aspectos característicos do Banco Central foram constituídos pelo Capítulo II, arts. 8º a 16, da citada Lei nº 4.595/64 (BCB, 2015);

d) Comissão de Valores Mobiliários (CVM) – A CVM é uma autarquia federal subordinada ao Ministério da Fazenda, criada através da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976. A CVM tem domínio para fazer obedecer, regularizar e vigiar a atuação dos diversos integrantes do mercado. Seu poder de normalizar abrange todas as matérias referentes ao mercado de valores mobiliários (CVM, 2015);

e) Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) - é o órgão responsável pelo governo e inspeção dos mercados de seguro, previdência privada aberta,

capitalização e resseguro. Autarquia conectada ao Ministério da Fazenda criada pelo Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966 (SUSEP, 2015).

Ressalta-se que na esfera internacional, a Federação Internacional de Contadores (IFAC), igualmente, emite declarações por meio da Comissão de Normas Internacionais de Auditoria, as quais contêm direções aos países-membros daquele órgão. Presentemente, segundo dados da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA (2015) a norma técnica que trata sobre o plano de auditoria é a NBC TA 300, aprovada em 2009, pela Resolução CFC nº 1.211, com validade a partir de 2010, a qual substitui a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 11.4. A alteração deu-se em papel da harmonização das normas de auditoria brasileira com as normas internacionais, especialmente, para que sejam convergentes com as normas editadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), que enunciou a política de tradução e cópia de regras internacionais e outras publicações, firmando pacto com o CFC, o qual aprova a tradução de todos os regulamentos internacionais de auditoria, conhecidas como *International Standard on Auditing* – ISA.

Após descrever as entidades que regulamentam as normas de auditoria, a seguir abordam-se as normas brasileiras de auditoria independente.

### **2.1.3 Normas brasileiras de auditoria independente**

As normas brasileiras de contabilidade e suas explicações técnicas compõem a associação de doutrina contábil, que constitui regras de métodos técnicos a serem analisados quando da efetivação de trabalhos, de acordo com o CFC (2015). As regras contábeis são definidas na Resolução CFC nº. 750/93 e a composição das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) estão regulamentadas na Resolução CFC nº. 1.328/11.

As NBCs dividem-se em duas modalidades distintas, ou seja, normas profissionais e normas técnicas. As mesmas podem ser detalhadas através de interpretações técnicas, identificadas pela sigla IT. Igualmente, poderão ser enunciadas informações técnicas, quando acontecerem situações decorrentes de ações governamentais que comprometam, temporariamente, as NBC, identificados

pela sigla CT, segundo o Portal Tributário (2015). Abaixo, descrevem-se as duas modalidades de normas:

a) Normas Brasileiras de Contabilidade profissional: estabelecem preceitos de conduta para o exercício profissional, com a seguinte estrutura prevista pela Resolução CFC n. 1.156/09: a) Geral – NBC PG: são as normas gerais aplicadas aos profissionais da área contábil; b) do Auditor Independente – NBC PA: são aplicadas especificamente aos contadores que atuem como auditor independente; c) do auditor interno – NBC PI: são aplicadas especificamente aos contadores que atuem como auditor interno; e d) do perito – NBC PP: são aplicadas especificamente aos contadores que atuem como perito contábil;

b) Normas Brasileiras de Contabilidade técnica: estabelecem considerações doutrinárias, estrutura técnica e métodos a serem aplicados, classificados nas áreas de contabilidade, auditoria Independente e de asseguarção, auditoria interna e perícia.

Segundo informações do Portal de Contabilidade (2015) as Normas Brasileiras de Contabilidade, sejam elas profissionais ou técnicas, formam regulamentos de conduta profissional e métodos técnicos indispensáveis para o acertado exercício profissional. As regras foram reenumeradas, de acordo com a Resolução do CFC nº. 1.329/11 para se convencionarem a nova estrutura das NBCs na forma abonada pela Resolução CFC nº. 1.328/11. Observa-se que a inobservância às normas brasileiras institui violação disciplinar sujeita às punições previstas nos parágrafos de "c" a "g" do art. 27, do Decreto-Lei nº 9.295/46, alterado pela Lei nº 12.249/10 e do Código de Ética Profissional do Contador. De acordo com manual do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande Do Sul – CRCRS (2008, p. 46),

O Código de Ética Profissional do Contabilista e as normas profissionais relacionadas mostram como a estrutura conceitual deve ser aplicada em situações específicas. Fornecem exemplos de salvaguardas que podem ser adequadas para tratar das ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e fornece, também, exemplos de situações onde não há salvaguardas disponíveis para tratar as ameaças. Especificamente com referência à necessária Independência a norma, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, inclui uma abordagem conceitual à independência, que leva em consideração, para cada trabalho de asseguarção, as ameaças à independência, as salvaguardas aceitas e o interesse público. Isso exige que as firmas e os membros das equipes de asseguarção identifiquem e avaliem as circunstâncias e os relacionamentos que possam gerar ameaças à independência e tomem ações adequadas para eliminar essas ameaças, ou reduzi-las a um nível aceitável, pela

aplicação de salvaguardas.

É por intermédio do CFC que os contadores e auditores sofrem sanções quando não desempenham com suas obrigações de forma lícita e ética.

#### **2.1.4 Normas internacionais de auditoria independente**

A globalização do mercado, fez com que as organizações deixem de ser apenas nacionais, para se tornar transnacional ou globalizado, fato que exige a harmonização de normas em todo o mundo, para que se possa consolidar seus balanços e facilitar o entendimento.

O conjunto de princípios e interpretações é composto pelas siglas IFRS, IAS, IFRIC e SIC, que formam o que se conhece por normas internacionais de contabilidade, segundo dados do IBRACON (2015). A seguir descreve-se de forma breve o significado de cada uma isoladamente:

- a) os pronunciamentos *International Financial Reporting Standard* (IFRS) são emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Eles são, portanto, os mais recentes;
- b) os pronunciamentos *International Accounting Standard* (IAS), são os primeiros pronunciamentos emitidos pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC);
- c) as interpretações *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC). Elas são, portanto, as interpretações mais recentes;
- d) *Standing Interpretations Committee* (SIC): As interpretações.

As normas internacionais de auditoria foram aprovadas em 2010, mantendo a numeração original da Assembleia da Federação Internacional de Contadores (IFAC), NBC TA, para promover as referências e revisões futuras em cruzamento das normas internacionais e, especialmente, para deixar clara a equivalência entre os princípios brasileiros e os internacionais, segundo o IBRACON (2015).

A comissão gestora, criada pelo CFC, em 2007, coordenou o trabalho de convergência de regras dos campos de auditoria, de temas regulatórios e contabilidade para o âmbito privado e público, sendo que a disposição da contabilidade societária ao padrão internacional foi operacionalizado, basicamente,

através do trabalho do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), segundo dados do IBRACON (2015). Vigoram as seguintes normas, atualmente, segundo o Instituto:

- a) NBC PA 1 - Controle de qualidade para auditores (pessoas jurídicas e físicas) que executam exames de auditoria e revisões de informação contábil histórica, outros trabalhos de asseguaração e serviços correlatos;
- b) NBC PA 03 – Independência;
- c) NBC TA 02 - Estrutura conceitual para trabalhos de asseguaração;
- d) NBC TA 200 - Objetivos gerais do auditor independente e a condução de uma auditoria em conformidade com normas de auditoria;
- e) NBC TA 210 – Concorda-se com os termos de trabalho de auditoria;
- f) NBC TA 220 - Controle de qualidade de uma auditoria de demonstrações contábeis;
- g) NBC TA 230 - Documentação de auditoria;
- h) NBC TA 240 - Responsabilidade do auditor relacionada com fraude em auditoria de demonstrações contábeis;
- i) NBC TA 250 - Consideração de leis e regulamentos em auditoria de demonstrações contábeis;
- j) NBC TA 260 - Comunicação com os responsáveis pela governança;
- k) NBC TA 265 - Comunicação de deficiências do controle interno;
- l) NBC TA 300 - Planejamento de uma auditoria de demonstrações contábeis;
- m) NBC TA 315 - Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente;
- n) NBC TA 320 - Materialidade no planejamento e na execução de auditoria;
- o) NBC TA 330 - Resposta do auditor aos riscos avaliados;
- p) NBC TA 402 - Considerações de auditoria para a entidade que utiliza uma organização prestadora de serviços;
- q) NBC TA 450 - Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria;
- r) NBC TA 500 - Evidência de auditoria;
- s) NBC TA 501 - Evidência de auditoria - Considerações específicas para itens selecionados;

- t) NBC TA 505 - Confirmações externas;
  - u) NBC TA 510 - Trabalhos iniciais, saldos iniciais;
  - v) NBC TA 520 - Procedimentos analíticos;
  - w) NBC TA 530 - Amostragem em auditoria;
  - x) NBC TA 540 - Auditoria de estimativa contábil, inclusive do valor justo, e divulgações selecionadas;
  - y) NBC TA 550 - Partes relacionadas;
  - z) NBC TA 560 - Eventos subsequentes;
  - aa) NBC TA 570 - Continuidade operacional;
  - bb) NBC TA 580 - Representações formais;
  - cc) NBC TA 600 - Considerações especiais - Auditorias de demonstrações contábeis de grupos (incluindo o trabalho dos componentes);
  - dd) NBC TA 610 - Utilização do trabalho de auditoria interna;
  - ee) NBC TA 620 - Utilização do trabalho de especialistas;
  - ff) NBC TA 700 - Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis;
  - gg) NBC TA 705 - Modificações na opinião do auditor independente;
  - hh) NBC TA 706 - Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente;
  - ii) NBC TA 710 - Informações comparativas - Valores correspondentes e demonstrações contábeis comparativas;
  - jj) NBC TA 720 - Responsabilidade do auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações contábeis;
  - kk) NBC TA 800 - Considerações especiais - Auditorias de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais;
  - ll) NBC TA 805 - Considerações especiais - Auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis;
  - mm) NBC TA 810 - Trabalhos para a emissão de relatório sobre demonstrações contábeis condensadas;
- A seguir aborda-se A Lei Sox e sua importância.

## 2.2 LEI SARBANES-OXLEY

Como implicação direta da concorrência afrontada pelo mercado, verifica-se que, cada vez mais, as instituições carecem de recursos para financiar as suas operações. E, para a obtenção de recursos, as mesmas devem possuir demonstrativos contábeis sólidos, evidenciando a situação atual da empresa aos seus credores. Nessa acepção assevera Ludicibus (2007) que a contabilidade através do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), que são documentos que abrangem o intuito de comprovar a condição patrimonial e econômico-financeira da empresa, uma vez que através dos mesmos podem-se ser obtidas informações, com a finalidade de análises, aferir variações, tirar conclusões de ordem patrimonial e econômico-financeira e delinear novas direções para futuros acordos, são de importância e apreço, para a aquisição de receitas. Por isso, as empresas devem ter muita acuidade de se ter esses apontamentos com dados exatos, para não ocorrer induções a erros. E para evitar a indução ao erro na tomada de decisões, observa-se a autoridade de uma ação de auditoria. Segundo Lins (2011) auditoria significa exposição, investigação, avaliação e julgamento.

Colabora Crepaldi (2009), ressaltando que a atuação da auditoria é a classificação, estudo e avaliação sistemática das transações, métodos, operações e rotinas das comprovações financeiras de uma entidade. E, em busca da eliminação de erros e fraudes, a auditoria passou por um cenário de transformações, em implicação do advento da ampliação e desenvolvimento do capitalismo e dos tumultos de grandes corporações. A mais expressiva, com alcance mundial, foi a Lei Sarbanes-Oxley.

A criação da Lei Sarbanes-Oxley foi uma consequência das fraudes e escândalos. Kury e Rosa (2010) ressaltam que os termos fraude e erro são ações totalmente diferentes. Os autores definem (2010, p. 362) fraude como sendo “[...] engano, burla, logro, má-fé; contrabando; adulteração, falsificação” e erro como “[...] ato ou efeito de errar; juízo faltoso, engano; incorreção; desvio do bom caminho, do caminho reto; falta, culpa; desregramento no proceder.”. A Resolução do CFC nº 836/99, diferencia as ações de fraude e erro, citando que a fraude caracteriza-se por:

a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros ativos, passivos e resultados; b) apropriação indébita de ativos; c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis; d) registro de transações sem comprovação; e) aplicação de práticas contábeis indevidas. Consiste em erro: a) erros aritméticos, na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis; b) aplicação incorreta das normas contábeis; c) interpretação errada das variações patrimoniais. (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2015).

Igualmente, verifica-se que as diferenças entre as duas ações são perspicazes, uma vez que uma mesma ação pode-se caracterizar como fraude ou erro, dependendo da existência de existir ou não o desígnio do elemento que efetuar o ato. Ressalta-se que toda ação, seja na intenção de fraude ou de erro, apresenta consequências futuras. Melo e Santos (2012), descrevem que é papel do auditor estar sempre em alerta com ocorrências que contrariem outras provas obtidas, elementos que coloquem em dúvida a credibilidade dos dados e retornos às investigações a serem usadas como provas de auditoria, condições que possam advertir possível fraude.

Sanfelice (2012) cita como exemplo das fortes consequências ocorridas por fraudes, o caso da Eron, que era uma grande companhia de energia, cujas principais atividades eram a comercialização de eletricidade e gás natural. Salienta-se que a empresa cresceu e diversificou suas operações através da desregulação do mercado de energia, facilitada pelo *lobby* da própria empresa em doações para campanhas políticas. Mas, salienta-se que, sem o emprego de artifícios contábeis e métodos suspeitos de gestão empregados, nunca teria chegado a apresentar grande patamar de crescimento e sucesso empresarial.

Entre as práticas duvidosas da Eron, segundo Crepaldi (2009), incluía-se a manipulação do prestígio contábil das receitas para inflar receitas de curto prazo, o uso de balizamento a valor justo para contratos de longo prazo, aliado a falta de transparência dos balanços, uma vez que os resultados apresentavam a empresa como uma organização lucrativa com altas taxas de lucratividade, quando na realidade, estava à beira da falência. Mas não foi, unicamente, a criação de lucros infiéis que levou à queda da empresa, e sim ao endividamento que a mesma foi adquirindo para financiar suas ações, já que as intervenções adequadas não poderiam fazê-lo. Dessa forma, com o intento de afiançar a credibilidade no mercado de capitais e no sistema financeiro dos Estados Unidos, foi aprovada pelo

Congresso Americano, em 2002, a Lei Sarbanes Oxley, também denominada como Lei SOx, de acordo com o autor.

A referida Lei destaca Crepaldi (2009), traz em sua essência a ideia de restringir e punir severamente os procedimentos irregulares por parte dos gestores das organizações, bem como proporcionar o direcionamento das empresas, na implantação de um comportamento empresarial, modelado nas apropriadas práticas de governança corporativa. Complementa Borgerth (2007, p. 16), assegurando que “[...] o grande objetivo da SOx é restaurar o equilíbrio dos mercados por meio de mecanismos que assegurem a responsabilidade da alta administração de uma empresa sobre a confiabilidade da informação por ela fornecida.”. Ressalta-se que a Lei SOx, tinha como principal função priorizar a ética em todas as ações humanas envolvidas no processo de administração, mesmo recursos internos ou externos. Observa Lins (2011, p. 251) que

Essa nova norma visava dar maiores garantias aos investidores quanto à segurança do mercado acionário americano. A sua obrigatoriedade para todas as empresas com ações negociadas na bolsa de Nova Iorque causou forte impacto no mercado acionário americano.

A SOx é composta de diversos artigos, divididos em onze categorias ou títulos, conforme se apresenta no quadro 1, abaixo, abrangendo desde os relatórios da administração até os serviços da auditoria propriamente ditos (LINS, 2012).

Quadro 1: Categorias Lei Sarbanes-Oxley

1	Implementação de órgão de supervisão dos auditores independentes.
2	Independência da auditoria externa.
3	Responsabilidade corporativa.
4	Evidenciação das demonstrações contábeis.
5	Conflitos de interesses.
6	Responsabilidade e autoridade.
7	Estudo de mercado.
8	Fraudes corporativas e responsabilidades penais.
9	Crimes do colarinho branco.
10	Declaração fiscal.
11	Fraudes corporativas.

Fonte: LINS (2012, p. 251-257)

As implicações decorrentes da Lei Sarbanes – Oxley são expressivas não só nos Estados Unidos, como também no Brasil, pois a legislação abarca também as empresas estrangeiras, abrangendo as brasileiras, que possuem ações comercializadas nas bolsas de valores dos EUA e, igualmente, as sucursais de empresas

americanas. Com a chegada da SOX, as organizações passaram a ter que se amoldar a um panorama de variações, sobretudo no setor da auditoria interna, onde necessitam ter uma significação clara e delineada das influências de cada área, para que assim pudessem equipar com subsídios claros aos dirigentes e investidores sobre a propriedade patrimonial e financeira da empresa, de acordo com Lins (2011). O quadro 2, abaixo apresenta as diferenças entre a Lei SOx e legislação brasileira, de acordo com Santos; Lemes (2004, p. 9-11).

Quadro 2 - Lei Sarbanes-Oxley X Legislação do Brasil

<b>Lei Sarbanes-Oxley</b>	<b>Brasil</b>
O auditor independente não pode prestar serviço de consultoria à empresa que ele esta auditando.	As empresas de auditoria não podem prestar serviço de consultoria ou outros serviços que podem caracterizar a perda de sua objetividade.
Proíbe diretamente ou indiretamente, a oferta, manutenção, ampliação ou renovação de empréstimos, entre a empresa e quaisquer conselheiros ou diretores.	Não existe a proibição de empréstimos.
Exige padrões de conduta e maior responsabilidade dos advogados.	Não existe obrigatoriedade deste relato.
Os diretores executivos e os diretores financeiros devem emitir relatórios trimestrais contendo a certificação de que eles executaram a avaliação da eficácia dos controles.	Trimestralmente em conjunto com as demonstrações financeiras a companhia deve divulgar relatório preparado pela administração com a discussão e análise dos fatores que influenciaram o resultado, indicando os principais fatores de risco a que esta sujeita à companhia, internos e externos.
Caso a empresa apresente erros nos demonstrativos contábeis e tenham que republica-los gerando prejuízos para a empresa, o Diretor Financeiro e o Presidente terão de devolver qualquer bônus e ate mesmo participação nos lucros que eles tenham recebido.	Não existe obrigatoriedade deste relato.
O Presidente e o Diretor financeiro da companhia devem divulgar um relatório sobre a efetividade dos controles internos e a elaboração das demonstrações financeiras, juntamente com os relatórios anuais.	Não existe obrigatoriedade deste fato.
A pena para o Presidente e Diretores financeiros que omitem informações ou apresentar infrações falsas pode variar de 10 a 20 anos de prisão ou altas multas.	Os Administradores respondem civilmente pelos prejuízos que causar a companhia quando ultrapassarem os atos regulares de gestão ou quando procederem dentro de suas atribuições e poderes, com culpa ou dolo.
Exige que papeis e e-mails dos principais documentos relacionados à auditoria dos resultados sejam mantidos por cinco anos e determina pena de 10 anos por destruir tais documentos.	O Auditor para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar em boa guarda toda a correspondência, relatórios, pareceres e demais documentos relacionados com a auditoria pelo prazo de 5 anos, a contar da data de emissão do parecer.
Determina a criação do comitê de auditoria composto por membros independentes que deverão supervisionar os processos de elaboração, divulgação e autoria das demonstrações financeiras.	Não é obrigatória a criação de comitê de auditoria, a SEC permitiu que as empresas brasileiras pudessem substituí-lo pelo Conselho Fiscal ou Conselho de Administração.
Na composição do Comitê de Auditoria é exigido que pelo menos um dos membros seja um especialista financeiro.	O Conselho de Administração deve ter pelo menos dois membros com experiência em finanças.
O controle interno é um dos itens exigidos com bastante rigor pela Lei Sabanes-Oxley. Esta determina que o Presidente e o Diretor Financeiro devam estabelecer e manter o controle interno da empresa.	O sistema contábil é de responsabilidade da administração da entidade, porem o Auditor deve efetuar sugestões para o seu aprimoramento, decorrentes de contratações feitas no trabalho.
Obriga o rodízio dos sócios da empresa de auditoria.	As empresas devem fazer um rodízio das empresas de auditoria a cada 5 anos.
Proíbe o Auditor de prestar serviços.	Não existe obrigatoriedade deste fato.
Deverá adotar um código de ética para Administradores financeiros seniores.	Não existe obrigatoriedade deste fato.

Fonte: SANTOS; LEMES (2004, p. 9-11)

Verifica-se no quadro 2, acima, grande diferenças entre a legislação brasileira e a que se apresenta na Lei SOx. Enquanto a Lei oferece diversas ações, no intuito de proporcionar maior segurança nas demonstrações financeiras, o Brasil, por sua vez, não concorda com algumas recomendações. Com a Lei SOx, observa-se que os ganhos são mais visíveis. Há outros, menos concretos, mas igualmente importantes. Um deles é resguardar a empresa contra fraudes. Antes da Lei não havia uma política clara sobre quem poderia aprovar compras no sistema integrado de gestão da empresa. Como sequela, muitos dos controles eram informais, o que abria lugar a ambiguidades e falhas. Com SOx, é possível controlar muito melhor o que está ocorrendo na empresa, não só no Brasil como no mundo. Além disso, a empresa reduz a possibilidade de uma fraude praticamente zero, diz Crepaldi (2009).

Finaliza Crepaldi (2009) assegurando que desde o dia em que a bancarrota da Enron lançou os holofotes em cima das auditorias, o setor foi chamado a debater a questão com seriedade e responsabilidade. O terremoto causado pelas fraudes exigiu que todos os elementos envolvidos reconhecessem os equívocos, admitissem os problemas e reformulassem suas praticas em cima das culpas estabelecidas. Crepaldi (2009) afirma que esse processo árduo e necessário, ainda em curso, vai demonstrar, mais cedo ou mais tarde, que a indústria da auditoria é qualificada, criteriosa e responsável. E, ao contrário do que se propaga a sequencia de escândalos não é o resultado sistêmico da globalização, e que, muito menos, há promiscuidade, conivência ou irresponsabilidade entre empresas de auditoria e seus auditados.

O subcapítulo a seguir aborda os objetivos gerais do auditor independente e a condução em concordância com as normas de auditoria, apresentando as temáticas atinentes à responsabilidade do auditor; as exigências éticas; o ceticismo e julgamento profissional e a importância da independência do auditor para a perfeita execução do trabalho de auditoria.

## 2.3 OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E A CONDUÇÃO EM CONFORMIDADE COM AS NORMAS DE AUDITORIA

Segundo a NBC P1, o contador no papel de auditor independente, deve cultivar seu grau de confiabilidade profissional, por intermédio de conhecimento atual dos princípios basais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das práticas contábeis, principalmente, na área de auditoria, da legislação intrínseca à profissão, dos conceitos e processos administrativos e da legislação aplicável à entidade auditada (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2015).

### 2.3.1 Responsabilidade do auditor

A responsabilidade do auditor está nos efeitos representados pelas características das dimensões da qualidade dos bens e serviços. Segundo a NBC P1, o auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões, bem como manter a imparcialidade de julgamento nas suas ações (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2015).

Os auditores coletam provas do correto funcionamento dos processos do cliente, do adequado registro dos dados financeiros, ajustados a valores de mercado, quando necessário, e da exata apresentação das demonstrações financeiras. Assim sendo, conforme Sanvicente (2012) o auditor pode ser avaliado como sendo um investigador, um avaliador da qualidade das provas de auditoria e, também, crítico da intensidade e suficiência das demonstrações ajuntadas. Por conseguinte, o auditor deve ser sistemático e objetivo na obtenção e avaliação das evidências. Tanto o auditor como o cliente auditado tem comprometerimentos e responsabilidades perante seus públicos. Um primeiro e fundamental ponto a ser destacado é o fato de que as demonstrações financeiras serem de propriedade e responsabilidade exclusiva do auditado e que este, por conseguinte, será responsável direto por tudo o que nela constar ou que por ventura seja omitido por qualquer motivo, segundo o autor.

Lunelli (2014) complementa que a responsabilidade do auditor está dirigida aos usuários em geral, atendidos pelas demonstrações financeiras anunciadas, devendo sobre elas emitir opinião baseada nos princípios de contabilidade. Em face da especificidade de suas intervenções, as normas e regulamentos derivados dos

órgãos reguladores passam a integrar os princípios de contabilidade, desde que não sejam adversos com os próprios objetivos da contabilidade. Prossegue Lunelli (2014), destacando que as funções do auditor, atualmente, vão muito mais a frente do clássico conceito de fiscalização. Além de apurar e detectar eventuais falhas nos preceitos de controle e no plano de organização, o auditor se preocupa, igualmente, com a conservação desses sistemas, de forma que as não consonâncias sejam minimizadas, agindo de modo preventivo e apresentando relatórios para eventuais desvios.

A auditoria de demonstrações financeiras, em seu contexto mais amplo, é o processo de comprovação de afirmações a respeito de ações e eventos econômicos. Por conseguinte é associada, frequentemente, a um serviço de comprovação, segundo Sanvicente (2012). No exercício da profissão, os auditores podem ser responsabilizados por erros, falhas, omissões e/ou dolo quanto à veracidade e a forma com que realizam o trabalho e emitem a sua opinião por intermédio do relatório de auditoria. Portanto, a empresa deve fornecer ao auditor dados corretos para a execução de seu trabalho, sendo de inteira responsabilidade a exatidão das informações, e o auditor deve efetuar seu trabalho com ética e franqueza, pois também tem responsabilidades perante seus públicos.

O papel ético e a responsabilidade social do auditor no ajuizamento das demonstrações financeiras, o seu papel social *stricto sensu*, é de ser um defensor direcionado a conjuntura empresarial externa e interna, sendo a responsabilidade de seu trabalho para com a coletividade em geral e com dirigentes da empresa líquida e certa. Deste modo, na efetivação de suas funções é de responsabilidade do auditor os danos causados a clientes ou terceiros neste contexto, segundo Lunelli (2014).

No cumprimento da profissão, os auditores podem ser responsabilizados por falhas, erros, supressões e/ou dolo quanto à veracidade e a maneira com que efetuam o trabalho e emitem a seu juízo por intercessão do relatório de auditoria. Esse encargo pode ser assim qualificado como trabalhista, no caso da auditoria interna ou profissional, nos casos de auditoria externa. No que diz respeito à contratação dos serviços a serem prestados; civil, no caso de informação incorreta no relatório do auditor e que venham a influenciar ou causar prejuízos a terceiros que se utilizem dessas informações e; criminal, no caso de omissão ou incorreção de opinião expressa em relatório de auditoria, configurada por dolo, e que venham a

influenciar ou causar prejuízos a terceiros que se utilizem dessas informações, destaca Lunelli (2014).

Ao planejar a auditoria, Lunelli (2014) assegura que o auditor deve averiguar a gerência da organização auditada sobre qualquer tipo de fraude e/ou erro que tenham sido detectados. Ao detectá-los, o auditor tem o comprometimento de comunicá-los à administração e aconselhar avaliações corretivas, informando sobre os prováveis efeitos no seu documento, caso elas não sejam seguidas. O auditor não é responsável e também não pode ser culpado pela precaução de fraudes ou erros. Contudo, deve delinear seu trabalho medindo o risco de sua ocorrência, de maneira a ter grande possibilidade de detectar aqueles que insinuem decorrências acentuadas nas demonstrações financeiras.

Crepaldi (2009) assevera que ao esquematizar a auditoria, o auditor deve investigar com a gerência da entidade auditada sobre qualquer fraude e/ou erro que tenham sido verificadas. Ao detectá-las, o auditor tem o comprometimento de comunicá-los à administração da entidade e recomendar medidas corretivas, avisando sobre os presumíveis efeitos no seu relatório, caso elas não sejam aceitas. O auditor não é responsável e, igualmente, não pode ser culpado pela prudência de fraudes ou erros. Contudo, deve esquematizar seu trabalho medindo o risco de sua ocorrência, de maneira a ter grande perspectiva de detectar aqueles que provoquem efeitos proeminentes nas demonstrações financeiras.

Lins (2011) articula que em nenhuma proposição do encargo do auditor será transformada, mesmo quando o contador, no papel de auditor, contribuir para a realização dos trabalhos. Em face da acuidade do trabalho do auditor, em afinidade a empresas e aos seus gestores e as implicações do saldo de suas averiguações, o auditor deve cercar-se de todos os cuidados e informações que demonstrem suas atitudes e agir em consonância com os princípios de auditoria e acatar o Código de Ética Profissional.

O Código de Ética dos Auditores constitui princípios de comportamentos que devem ser tomadas para a atuação de sua atividade. Integridade, constância e objetividade são alguns dos pré-requisitos que devem guiar o trabalho do auditor, segundo entendimento de Scatena (2011). Deste modo, o subcapítulo a seguir apresenta a importância da ética para o profissional auditor.

### 2.3.2 Exigências éticas

Com tantos agitos, surgindo a todo instante em diversas frações da sociedade, a ética permanece sendo fator importante para guiar os valores morais dos indivíduos. A ética conjectura a cultura, os costumes e os valores da sociedade e, portanto, varia conforme o grupo social. Toda aliança carece de valores e regras para que a vida em sociedade funcione de forma equilibrada. Igualmente, a ética também é formada por várias modalidades, ou seja, ética médica, empresarial, educacional, jornalística, política, e outras tantas quantos grupos específicos existirem, segundo Scatena (2011). Assim, pode-se avaliar a ética como sendo a doutrina da conduta moral da vida social.

A ética esta sujeita à consciência humana e é algo que deve ser aprendido desde cedo por todos, indo da educação ou modelos familiares e sociais. Ética é a declaração de valores, da veracidade e da consciência. Sendo a ética os valores morais, conclui-se que no âmbito interno das organizações contemporâneas, a ética deve ser a declaração dos valores, da verdade e do acordo empresarial. Por conseguinte, pode-se concluir que os valores e a confiança de uma empresa devem ter harmonia com os valores e as verdades da sociedade, no intuito de não arrancar as crenças e valores do homem social intraempresa e do homem social extraempresa. A ética deve descartar comportamentos como autoritarismo, paternalismo falta de visão social e privilégios, de acordo com Scatena (2011).

A noção de que a organização deve ser sustentável, devendo ter uma ação evolutiva não só para si, mas igualmente, para a sociedade como um todo, é primordial para o sucesso das empresas no mundo atual. Nesse cenário, se as organizações, que são o maior agrupamento de poder, não possuírem uma consciência crítica em relação às fatores e ações éticas, dificilmente a humanidade atingirá alterações expressivas para a saúde planetária, diz Scatena (2011).

Assim sendo, verifica-se que a gestão da ética é fundamental para o sucesso das organizações no mundo atual e que a ampliação estratégica e humana é vital para a gestão empresarial. Nessa acepção Crepaldi (2009, p. 70) assevera que,

A ética profissional é de grande valia em todas as profissões, notadamente na de auditor, que tem em suas mãos grande responsabilidade, pois mediante seu serviço é possível conhecer todas as irregularidades, erros,

falhas dentro do grupo de empresas, conhecendo o responsável hierárquico e executores das rotinas que originam estas informações.

Além das condições morais de ordem geral, descrita por Crepaldi (2009), Franco e Marra (2010, p.148) citam algumas condições inseparáveis a ética profissional do auditor, como por exemplo: não disputar clientes com colegas; manter elevado padrão de serviço; basear-se somente em elementos seguros de persuasão; cobrar honorários justos; não atuar em defesa de interesses pessoais; consideração pela classe e por colegas e sigilo profissional, que deve ser mantido, a qualquer custo, a menos que assuntos sigilosos devam ser revelados em circunstâncias especiais.

Para Crepaldi (2009, p.71), deve-se adicionar aos modelos de conduta profissional do auditor, os seguintes elementos “[...] bom-senso no procedimento de revisão e sugestão; autoconfiança; capacidade prática; meticulosidade e correção; perspicácia nos exames; pertinácia nas ações e pesquisa permanente e inteligência de trato e humanidade.”.

O respeito ao código de ética, com certeza, é uma das mais importantes condições referentes à ética profissional, pois a base fundamental do processo de construção e moldura deste, seja de qual classe for, esta particularmente ligada ao Código de Ética Profissional, o qual irá especificar seus objetivos, direitos, deveres, responsabilidades e penalidades. Crepaldi (2009, p.70, 71), delinea as exigências do código de ética, em tópicos: “[...] subordinação hierárquica; modo de trabalho; independência de qualquer política interna encontrada; discricção; observância dos regulamentos internos, normais, instruções e leis e comportamento pessoal.”.

Em 2010, o CFC alterou os dispositivos do Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC) - Resolução CFC n.º 803/96 - por meio da Resolução CFC n.º 1.307/10. Segundo o novo texto, o CEPC passou a se chamar Código de Ética Profissional do Contador (CEPC). Além da mudança do nome, foram definidas novas regras de conduta profissional ajustadas à nova legislação da profissão e às novas realidades. O objetivo é que os profissionais atuem com excelência técnica observando os princípios de contabilidade e as normas de contabilidade, agora ajustadas ao padrão internacional (CFC, 2015).

Entre as modificações ocorridas, passam a ser avaliada infração ética o não cumprimento dos programas de educação continuada constituídos pelo CFC, à

ausência de comunicação de mudança no domicílio ou da organização contábil, a ausência de comunicação de acontecimentos necessários ao governo e vistoria profissional e a ausência de assistência à fiscalização do exercício profissional. Comportamentos contrários à ética profissional são apropriar-se de valores depositados à sua guarda, desempenhar a profissão demonstrando evidenciada incapacidade técnica e deixar de apresentar dados e informações quando requeridos pela fiscalização dos Conselhos Regionais. As repreensões ético-profissionais podem chegar à anulação do registro profissional. São elas: atuar com evidenciada incapacidade técnica; apropriar-se de valores conferidos à sua guarda; confirmada incapacidade técnica de natureza grave; delito contra a ordem econômica e tributária e fabricação de falsa prova de qualquer dos pré-requisitos para registro profissional (CFC, 2015).

As punições administrativas, no não cumprimento das ações éticas descritas no código de ética, segundo Crepaldi (2009, p. 63, 64) serão aplicadas quando “Atuarem em desacordo com as normas legais e regulamentares; realizarem auditoria inepta ou fraudulenta, utilizarem, em benefício próprio ou de terceiros, informações a que tenham tido acesso em decorrência do exercício da atividade de auditoria.”.

O comportamento dos auditores ressalta Lunelli (2014), deve ser irrepreensível em todas as ocasiões e em todas as conjunturas. Qualquer falha em sua conduta profissional ou qualquer conduta imprópria em sua vida pessoal é danosa à imagem de integridade dos auditores e pode provocar equívoco a respeito da credibilidade e da confiabilidade profissional da empresa. Dessa forma, na execução de seu trabalho, o auditor deve ter sempre em mente que sua função é a de proteger os interesses da sociedade, respeitando as normas de conduta que regem os profissionais de auditoria, não devendo valer-se de seu cargo em benefício próprio ou de terceiros.

Continua Lunelli (2014), afirmando que fica ainda o auditor, obrigado a conservar total confidencialidade dos dados obtidos, não devendo revelá-las a terceiros, sem autorização específica. Assim sendo, a profissão de auditoria determina a subordinação aos princípios éticos profissionais e qualificações pessoais que basicamente se apoiam em valores, tais como: integridade; idoneidade; respeitabilidade; caráter ilibado; padrão moral elevado; vida privada

irrepreensível; justiça e imparcialidade; bom-senso no procedimento de revisão e sugestão; autoconfiança; capacidade prática; meticulosidade e correção; perspicácia nos exames; pertinácia nas ações; pesquisa permanente; finura de trato e humanidade.

É aparente que de todas as carreiras, o auditor é aquele que está mais propenso a participar de projetos ilegítimos ou fraudulentos, pois, sua ação esta fortemente atrelada a conferencia de registro de números, apuração de efeitos que geram montantes, entre outros, manter-se a margem com sensatez e cometimento é decorrência da postura ética adotada pelo profissional auditor, segundo Crepaldi (2009).

A auditoria assume um papel principal dentro das organizações, focalizada na melhoria dos controles e processos, é uma atividade de assistência à administração que visa detectar possíveis falhas nos procedimentos e corrigi-los. A auditoria se sobressai pelo acompanhamento de todos os processos da organização, orientação a respeito dos fatos notados e pela busca constante de edificação desses processos. Logo fica confirmada a autoridade da auditoria no procedimento de gestão das organizações, já que a auditoria tende agregar o processo originando aos seus gestores subsídios precisos, confiáveis e éticos.

Após apresentar a importância da ética na auditoria, o subcapítulo a seguir, expõe o ceticismo profissional e seu valor para a auditoria.

### **2.3.3 Ceticismo profissional**

O ceticismo é o princípio do constante questionamento. De forma etimológica, a palavra “ceticismo” deriva do grego *sképsis*, que significa observação, investigação, reflexão, segundo Krause (2005).

Bicca (2012) descreve que o ceticismo é um fluxo de pensamento filosófico que protege a ideia da incoerência da informação de qualquer verdade. O autor ainda articula que de acordo com os cépticos, todo conhecimento é atinente, uma vez que depende da realidade da pessoa que o tem e das qualidades do objeto que está sendo avaliado. Como a tradição, preceitos, leis, atitudes, visões e mundo, crenças, varia em cada período histórico, os defensores do ceticismo confiam ser impraticável situar o que é real e irreal ou correto e incorreto. Assim, para o autor, os

céticos protegem a ideia de adotar uma postura de neutralidade em todos os pontos, não fazendo ajuizamentos. Assim, o cético protege a indiferença total.

Para o auditor o ceticismo implica “[...] estar sempre alerta para outras evidências que possam comprometer um entendimento inicial ou que coloque em dúvida a confiabilidade de uma informação ou de um documento” , segundo Longo (2011, p. 52).

Schilder (2014) vai mais além e descreve que o ceticismo profissional é uma atitude eficaz que alarga a aptidão do auditor para identificar e contestar às condições que possam indicar possível distorção. Isso inclui um ajuizamento crítico da prova de auditoria. Igualmente denota estar prevenido à prova de auditoria que conteste outra prova de auditoria ou que coloque em causa a confiabilidade da informação alcançada pela gerência e encarregados da gestão empresarial. Esta estimativa crítica é imperativa para o auditor extrair conclusões adequadas. Salienta-se, segundo o autor, que a aplicação e adoção de ceticismo é em último julgamento uma responsabilidade pessoal e profissional que deve ser tomada por cada auditor. É uma peça complementar do conjunto de aptidões do auditor e está relacionada com os conceitos básicos de independência e avaliação profissional do auditor e colabora para a propriedade da auditoria.

Observa-se que o ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica das evidências de auditoria. Isso inclui questionar evidências de auditoria contraditórias e a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações e outras informações obtidas junto à administração e aos responsáveis pela governança. Também inclui a consideração da suficiência e adequação das evidências de auditoria obtidas considerando as situações. Nesse sentido Longo (2011) diz que não se espera e nem se requer que o auditor desconsidere seu conhecimento dos administradores com referência a competência e honestidade deles, todavia isso não o exime de manter o necessário ceticismo profissional.

O ceticismo profissional é imperativo para a avaliação e apreciação das evidências de auditoria. Também inclui a importância da suficiência e ajustamento das evidências de auditoria obtidas considerando-se as circunstâncias. Para Longo (2011), embora uma auditoria de demonstrações financeiras não seja direcionada, inteiramente, para a descoberta de fraudes, é elementar que o auditor deve considerar essa possibilidade, tomando as precauções necessárias de acordo com a

norma específica que trata dessas responsabilidades do auditor e considerações relacionadas a fraudes.

O ceticismo profissional, segundo Schilder (2014) ainda inclui estar alerta para, por exemplo, a prova de auditoria que conteste outra prova de auditoria obtida, ou informação que ponha em dúvida respostas a indagações a usar como prova de auditoria. O ceticismo também inclui uma avaliação crítica da prova de auditoria, que compreende não só informação que suporta e confirma as asserções da gerência, bem como qualquer informação que contradiga tais asserções. Ceticismo profissional é, portanto, a postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção, devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria. Da mesma forma que o ceticismo é elemento vital para a função do auditor, o julgamento também possui contribui para o trabalho de auditoria e o seu resultado final. Assim, aborda-se a seguir o valor do julgamento para o profissional auditor.

#### **2.3.4 Julgamento profissional**

A situação social em que o sujeito está implantado representa o meio em que vive, sendo que, ao mesmo tempo, este ambiente influencia o sujeito e se deixa por ele influenciar, em uma relação de permuta constante. Este meio concebe o espaço/tempo onde são vividos os experimentos que consentem conjeturar na formação do comportamento moral, proporcionando capacidade e julgar, embasado em valor ético e moral. Portanto, na auditoria, o julgamento profissional é a aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria, segundo Longo (2011).

O julgamento profissional completa o autor dizendo que o mesmo tem como finalidade proteger os auditores, quando se avalia a significância de assuntos, dentro do contexto dos objetivos relevantes. “A principal característica para que o julgamento seja razoável é o treinamento, conhecimento e experiência do auditor, que lhe propicia a competência necessária para exercer tal julgamento, com base nos fatos e circunstâncias que são de seu conhecimento”, diz Longo (2011, p. 53).

O auditor independente deve empregar o seu julgamento profissional para decidir a extensão do entendimento indispensável sobre o objeto e outras situações do trabalho e, ainda, considerar se esse juízo é satisfatório para aferir os riscos de que os subsídios sobre o objeto possam estar expressivamente incorretos. O julgamento profissional é efetivo para a direção adequada da auditoria, articula Longo (2011). Isso porque a interpretação das requisições morais e profissionais relevantes, dos princípios de auditoria e as deliberações confirmadas solicitadas ao longo de toda a auditoria não podem ser perpetradas sem o aproveitamento do conhecimento e exame relevantes para os fatos e circunstâncias.

Longo (2011) argumenta que o julgamento profissional é imperativo, em particular, nas disposições sobre: materialidade e risco de auditoria; a natureza, a época e a extensão dos procedimentos aplicados para a execução das exigências das normas de auditoria e a coleta de evidências de auditoria; na avaliação se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada e se algo mais necessita ser efetuado para que sejam desempenhados os objetivos das NBC TAs e, com isso, os desígnios gerais do auditor; ajuizamento das opiniões da administração na atenção da estrutura de documento financeiro aplicável da entidade; extração de conclusões fundamentadas nas proeminências de auditoria obtidas, por exemplo, pela ponderação da razoabilidade das avaliações feitas pela gerência na preparação das demonstrações financeiras.

De acordo com a resolução CFC n. 1.203, o julgamento profissional pode ser avaliado com o embasamento no fato de que o julgamento exercido reflete uma aplicação competente ou não dos princípios de auditoria e contábeis e se ele é adequado, considerando os fatos e situações distinguidos pelo auditor até a data do seu relatório de auditoria e compatibilizado com estes (CFC, 2015).

O julgamento deve ser desempenhado ao longo de toda a auditoria e adequadamente documentado. Neste aspecto, exige-se que o auditor organize a documentação de auditoria aceitável para autorizar que outro auditor experiente, sem nenhum acordo prévio com a auditoria, entenda as apreciações profissionais expressivas exercidas para se atingir as conclusões sobre assuntos brotados durante a auditoria (CFC, 2015).

Da mesma forma que o julgamento é uma ação de suma importância à independência também é fundamental para a ação de auditoria, assim, o subcapítulo a seguir aborda o tema independência do auditor.

### **2.3.5 Independência**

A característica de independência é eficaz e certa para o exercício da atividade de auditoria. Entende-se como independência a condição na qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são, suficientemente, imunes dos interesses das entidades auditadas para admitir que os serviços sejam apresentados com objetividade. Em suma, é a capacidade que a entidade de auditoria tem de aferir e agir com retidão e objetividade, permitindo o envio de relatórios neutros em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todas as demais partes que possam estar incluídas com o seu trabalho (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

Segundo a NBC PA 02, a independência exige:

- a) independência de pensamento – postura que permite expressar uma opinião sem ser afetado por influências que comprometem o julgamento profissional, permitindo à pessoa agir com integridade, objetividade e ceticismo profissional;
- b) aparência de independência – evitar fatos e circunstâncias significativos a ponto de um terceiro bem informado, tendo conhecimento de todas as informações pertinentes, incluindo as salvaguardas aplicadas, concluir dentro do razoável que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma entidade de auditoria ou de um membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos. (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

Quando são identificadas ameaças, exceto aquelas claramente imperceptíveis, devem ser definidas e aplicadas preservações ajustadas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Essa decisão deve ser documentada. A natureza das salvaguardas a aplicar varia conforme as circunstâncias. Sempre se deve considerar o que um terceiro bem informado, tendo conhecimento de todas as informações pertinentes, incluindo as salvaguardas aplicadas, concluiria, numa avaliação razoável, ser inaceitável. A consideração do auditor é afetada por questões como a importância da ameaça, a natureza do

trabalho de auditoria, os usuários previstos do relatório e a estrutura da entidade de auditoria, de acordo com a NBC PA 02 (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

As entidades de auditoria devem instituir políticas e procedimentos relativos às comunicações de independência com os organismos de governança da entidade auditada. No caso da auditoria de entidades registradas em bolsas de valores, a entidade de auditoria deve comunicar, formalmente, ao menos uma vez por ano, todos os relacionamentos e as outras questões entre a entidade de auditoria, as entidades de auditoria por rede e a entidade auditada que, de acordo com o julgamento profissional da entidade de auditoria, podem ser consideradas, em uma perspectiva razoável, como afetando a independência. Os assuntos a serem comunicados variam em cada caso e devem ser decididos pela entidade de auditoria, mas deve, em geral, tratar dos assuntos relevantes expostos nesta norma, segundo a NBC PA 02. Da mesma forma, NBC PA 02, determina as situações que caracterizam a perda de independência da entidade de auditoria em relação à entidade auditada (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

Assim sendo, de acordo com a norma, apresentam-se alguns exemplos dessas situações e das ações a serem tomadas pela entidade de auditoria:

- a) Interesses financeiros são a propriedade de títulos e valores mobiliários e quaisquer outros tipos de investimentos adquiridos ou mantidos pela entidade de auditoria, seus sócios, membros da equipe de auditoria ou membros imediatos da família destas pessoas, relativamente à entidade auditada, suas controladas ou integrantes de um mesmo grupo econômico, dividindo-se em diretos e indiretos.
- b) Interesses financeiros diretos são aqueles sobre os quais o detentor tem controle, seja em ações, debêntures ou em outros títulos e valores mobiliários; e
- c) Interesses financeiros indiretos são aqueles sobre os quais o detentor não tem controle algum, ou seja, são interesses em empresas ou outras entidades, mantidas por titular beneficiário mediante um plano de investimento global, sucessão, fideicomisso, fundo comum de investimento ou entidade financeira sobre os quais a pessoa não detém o controle nem exerce influência significativa. A relevância de um interesse financeiro indireto deve ser considerada no contexto da entidade auditada, do trabalho e do patrimônio líquido do indivíduo em questão. Um interesse financeiro indireto é considerado relevante se seu valor for superior a 5% do patrimônio líquido da pessoa. Para esse fim, deve ser adicionado o patrimônio líquido dos membros imediatos da família.
- d) Se a entidade de auditoria, um membro da equipe de auditoria ou o responsável técnico do trabalho de auditoria ou outros membros dentro da entidade de auditoria, em nível gerencial, que possam influenciar o resultado dos trabalhos, ou um membro imediato da família destas pessoas tiver um interesse financeiro direto ou um interesse financeiro indireto relevante na entidade auditada, está caracterizada a perda de independência. (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

As únicas ações disponíveis para eliminar a perda de independência, de acordo com informações do site Portal Tributário (2015), são: alienar o interesse financeiro direto antes de a pessoa física tornar-se membro da equipe de auditoria; alienar o interesse financeiro indireto relevante em sua totalidade ou alienar uma quantidade suficiente dele para que o interesse remanescente deixe de ser relevante antes de a pessoa tornar-se membro da equipe de auditoria; ou afastar o membro da equipe de auditoria do trabalho da empresa auditada. No caso de sócio da entidade de auditoria ou membro imediato de sua família, as ações de que tratam as alíneas “a” e “b” acima devem ser tomadas antes do início dos trabalhos. A violação inadvertida, de acordo com a NBC PA 02, no tocante a interesse financeiro em uma entidade auditada não prejudicaria a independência da entidade de auditoria, da entidade de auditoria por rede ou de um membro da equipe de auditoria se:

- a) a entidade de auditoria e a entidade de auditoria por rede têm políticas e procedimentos instituídos que requerem que todos os profissionais informem, prontamente, à entidade de auditoria quaisquer violações resultantes da compra, da herança ou de outra forma de aquisição de um interesse financeiro na entidade auditada;
- b) a entidade de auditoria e a entidade de auditoria por rede informam, prontamente, o profissional que o interesse financeiro deve ser alienado; e
- c) a alienação for efetuada quando da identificação do problema, ou o profissional é afastado da equipe de auditoria. (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

Quando ocorrer uma violação inadvertida no tocante a um interesse financeiro na entidade auditada, segundo a NBC PA 02, a entidade de auditoria deve considerar se devem ser aplicadas salvaguardas que podem ser obtenção da participação de um auditor adicional que não tenha feito parte do trabalho de auditoria para revisar o trabalho feito pelo membro da equipe de auditoria; ou exclusão da pessoa da tomada de decisões importantes referentes ao trabalho de auditoria. A perda de independência pode-se dar ainda por: a) operações de créditos e garantias com a entidade auditada; b) relacionamentos comerciais com a entidade auditada; c) relacionamentos familiares e pessoais com a entidade auditada; d) atuação como administrador ou diretor de entidade auditada (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

O auditor interno é um profissional que tem total vínculo empregatício com a instituição, mas o mesmo deve realizar seus trabalhos com inteira independência profissional, segundo Franco e Marra (2010, p. 216):

Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

A independência é condição essencial do trabalho de auditoria, para a aquisição das informações de prova e exercício de sua análise. A vinculação de seus atos, para o exercício de sua função constitui-se elemento limitativo e, por conseguinte, impeditivo de dar cumprimento o que de fato é imperativo. A independência deve guiar o trabalho do auditor no sentido da verdade impedindo interesses, conflitos, conveniências, sendo baseado em fatos em suas declarações, segundo entendimento de Franco e Marra (2010).

Após apresentar a responsabilidade do auditor, exigências éticas, ceticismo, julgamento e a ação de independência, para a perfeita execução da auditoria, o subcapítulo a seguir aborda o planejamento de auditoria.

## 2.4 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

Todo ação de auditoria deve ser derivada de um austero processo de planejamento, de maneira que todo o trabalho possa ser devido e antecipadamente avaliado, com o intuito de evitar possíveis problemas durante o trabalho de campo, segundo Crepaldi (2009), Lins (2011) e Longo (2011).

De acordo com o dicionário Aurélio (2015), planejamento é a ação ou a finalidade de planejar. É o procedimento que leva ao estabelecimento de um conjunto ordenado de ações, visando à consecução de determinados objetivos. O planejamento consiste na tomada antecipada de decisões sobre o que fazer, antes de a ação ser necessária. Sob o aspecto formal, planejar consiste em simular o futuro desejado e estabelecer previamente os cursos de ação necessários e os meios adequados para atingir os objetivos.

De maneira sintética, planejar é pensar sobre aquilo que existe, sobre o que se quer alcançar, com que meios se pretende agir. Ressalta-se que planejar é elaborar um roteiro de ações para se atingir um determinado fim. Atualmente, a norma técnica que trata sobre as ações de planejamento de auditoria é a NBC TA 300, aprovada em 27 de novembro de 2009, pela Resolução CFC nº 1.211, com vigência a partir de 01 de janeiro de 2010 (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

Observa-se que o planejamento de auditoria é de responsabilidade do auditor encarregado do trabalho e deve ser elaborado e documentado de acordo com a respectiva norma. O planejamento da auditoria é a etapa do trabalho na qual o auditor estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada, elaborando-o a partir da contratação dos serviços, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria dinâmica. Salienta-se que auditor deverá organizar o planejamento segundo as normas profissionais de auditoria, acatando os prazos entre outros compromissos assumidos com a entidade, segundo entendimento de Attie (2010).

O planejamento é, portanto, a etapa de deliberar como serão as ações a serem executadas, no sentido de lidar com os problemas e por fim poder concluir com sucesso a ação da auditoria, ou seja, a organização total da ação. O planejamento adequado ajuda a tornar suficientes o tempo e os recursos disponíveis para a condução da auditoria. Complementa Attie (2010, p. 44), no sentido de organização, que:

O planejamento estabelece antecipadamente o que deve ser feito, como, onde, quando e por quem, em um nível de detalhes suficiente, sem se perder em múltiplos detalhes a essência do significado global. Observando que o planejamento acontece antes do ato da auditoria, o estudo deve ser baseado em provisões e estimativas do que irá ocorrer que, quando da realização futura, poderá ser diferente daquele planejamento previsto anteriormente. Assim, além dos objetivos e métodos, é preciso se preocupar, com os obstáculos, dificuldades e problemas que podem ocorrer e obstruir a execução dos objetivos definidos. (ATTIE, 2010, p. 44).

Dessa forma, o planejamento pode ser considerado como um guia no processo de auditoria, cujo objetivo é facilitar as ações posteriores, para que transcorra de maneira certa e sem maiores transtornos, uma vez que o auditor terá de maneira antecipada a descrição dos passos vindouros, uma vez que terá

conhecimento dos passos a serem executados. Nessa acepção, completa Attie (2010, p. 45), dizendo que

O conhecimento é essencial para realizar uma auditoria eficiente, conhecer as atividades e operações da entidade é fundamental para um bom resultado. Se o auditor sabe dos processos que a empresa pratica, poderá estudar melhor seus procedimentos, e aplicar testes específicos de acordo com as circunstâncias.

Continua Attie (2010, p. 45 e 46), enunciando que são vários os aspectos que auxiliam no conhecimento prévio das atividades. Podendo ser citados os controles dos tipos:

- Controles Organizacionais: Os controles organizacionais fazem com que o auditor possa ter melhor entendimento sobre os processos e operações da empresa, como também analisar a função de cada empregado, e as decisões tomadas que podem determinar o rumo das atividades da entidade.
- Controles Gerais da Atividade: Uma das formas que auxiliam o auditor a investigar os controles sobre as operações são os controles gerais da atividade, dessa forma o auditor tem a informação de como a empresa distribui responsabilidades e delega autoridade, descobrindo qual o grau de responsabilidade das pessoas que tem o controle sobre as atividades, esse muitas vezes é o ponto principal da auditoria.
- Controle dos Sistemas de Informações: O auditor precisa que as informações analisadas por ele sejam de qualidade, propiciando melhor desenvoltura no trabalho a ser realizado, caso não haja essas informações o auditor estenderá o processo para investigar possíveis problemas, desconhecidos pelos responsáveis de cada área.
- Controles Internos Contábeis: Esse método identifica os procedimentos de controle utilizados para haver uma correta segregação de funções, e de controles adequados sobre o processamento das transações. A confiabilidade sobre a exatidão e a veracidade das transações é necessária para ter um bom sistema.
- Princípios e Métodos de Contabilidade: Serve para a avaliação do auditor, sobre os princípios e métodos utilizados pela contabilidade da empresa, analisando a exatidão e consistência dos mesmos.

Nas atividades de planejamento o auditor deve estabelecer uma estratégia definindo o alcance, a ocasião e a direção para o incremento do plano de auditoria. A importância do planejamento da auditoria, o auditor deve identificar os atributos do trabalho para determinar o seu alcance, bem como determinar os objetivos do documento do trabalho de maneira a planejar o momento da auditoria e o caráter das comunicações requeridas, analisar os fatores que no sua apreciação profissional são expressivas para orientar os empenhos da equipe do trabalho e definir a natureza, a época e os recursos imprescindíveis para realizar o trabalho, deve

ponderar os resultados das atividades preliminares do trabalho de auditoria e, quando for o caso, a proeminência do conhecimento adquirido em outros trabalhos, desenvolver o plano de auditoria e nele deve incluir a definição da natureza, a época e a extensão dos métodos planejados de estimativa de risco e deve atualizar e modificar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria sempre que necessário no curso da auditoria orienta a NBC TA 300 (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2015).

Verifica-se que a norma é bem clara em relação às atividades que devem ser programadas no planejamento pelo auditor, com a intenção de atingir de forma satisfatória sua finalidade, segundo Crepaldi (2009). O autor também reforça a importância do auditor seguir a norma, afirmando que o auditor deve esquematizar seu trabalho segundo as Normas Profissionais de Auditoria Independente, e adotar os termos e acordos que foram acertados com a empresa.

Para obter sucesso, o planejamento deve ser efetuado de forma meticulosa e com o maior número de informações possíveis em cada etapa, pois, o mesmo exige um nível de conhecimento elevado em relação às atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável e as técnicas operacionais, o nível de preparo da administração da empresa, bem como a existência de filiais, entidades associadas e partes relacionadas. Nesta perspectiva, Lacombe (2009, p. 28) afirma que o planejamento é a determinação da direção a ser seguido para se alcançar um resultado desejado. É a determinação consciente de cursos de ação e engloba decisões com base em objetivos, em fatos e estimativa do que ocorreria em cada alternativa disponível. Lacombe (2009, p. 70) considera que “O planejamento é um poderoso instrumento de intervenção na realidade e que, se bem utilizado, constitui ferramenta fundamental para o desenvolvimento das organizações.”.

Os principais objetivos do planejamento da auditoria, segundo Crepaldi (2009, p. 451) são:

- a) obter conhecimento das atividades da entidade, para identificar eventos e transações relevantes que afetem as demonstrações contábeis;
- b) propiciar o cumprimento dos serviços contratados com a entidade dentro dos prazos e compromissos previamente estabelecidos;
- c) assegurar que as áreas importantes da entidade e os valores relevantes contidos em suas demonstrações contábeis recebam a atenção requerida;
- d) identificar os problemas potenciais da entidade;
- e) identificar a legislação aplicável à entidade;

f) estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados, em consonância com os termos constantes na sua proposta de serviços para a realização do trabalho.

Verifica-se, conforme Crepaldi (2009), que a execução de uma ação de planejamento é bastante importante para a execução plena da auditoria. Complementa Perez Junior et al. (2011, p. 75) que:

O planejamento deve conter os itens de cronograma, procedimentos de auditoria, relevância e planejamento, riscos de auditoria, pessoal designado, épocas oportunas para o trabalho, horas estimadas para a execução dos trabalhos, supervisão e revisão, indagações a administração para concluir o planejamento e revisões e atualizações no planejamento e nos programas de auditoria.

Lins (2011, p. 211), observa que outro ponto importante no planejamento da auditoria e relacionado diretamente com a continuidade da empresa auditada é o fato de o auditor avaliar as principais questões econômicas relativas direta ou indiretamente ao cliente e que possam vir a afetar suas decisões relativas ao planejamento, tais como:

- O nível geral da atividade econômica na área de atuação da entidade e fatores que podem influenciar seu desempenho, tais como níveis de inflação, crescimento, recessão, deflação, desemprego, situação política, entre outros,
- As taxas de juros e as condições de financiamento,
- As políticas governamentais, como monetária, fiscal, cambial e tarifas para a importação e exportação,
- O controle sobre capitais externos.

Ressalta-se que tais elementos não desviam outros que se revelarem necessários conforme o tipo de atividade da entidade, seu tamanho, qualidade de seu sistema contábil e de controle internos e a competência de sua administração. Entre os métodos da auditoria se incluem as apreciações, contendo testes de observância e testes substantivos, que consentem ao auditor interno obter evidências suficientes para basear suas conclusões e indicações. Os testes de observância apontam à aquisição de uma imaginável garantia de que os controles internos constituídos pela administração estão em real funcionamento, inclusive quanto ao sua realização pelos funcionários da entidade, os testes substantivos apontam à obtenção de destaque quanto à suficiência, restrição e legitimidade dos

dados determinados pelos sistemas de informações da entidade e os elementos que baseiam as decorrências da auditoria são designados de evidências, que devem ser satisfatórias, autênticas, relevantes e benéficas, de modo a proverem base adequada para as conclusões e recomendações (AMUI, 2014).

O planejamento da auditoria representa a configuração, métodos, controles, instrumentos para serem utilizados no processo. Saber a natureza e a extensão das atividades analisando o porte, a complexidade, as experiências anteriores dos outros membros-chaves da equipe e quais as mudanças que ocorreram durante o trabalho, deve ser obrigação de qualquer planejamento. Por fim, o plano é de encargo do auditor independente e precisam ser debatidos múltiplos pontos variáveis com os elementos-chaves da equipe, onde todos os membros precisam das informações do trabalho que será efetivado. Para que o planejamento feito possa ser posto em prática acatando os prazos combinados previamente com a empresa.

Assim, verifica-se que a ação de planejamento de auditoria inicia-se quando avaliada a aceitação do trabalho, antes da assinatura do acordo. Consta-se que o final do plano somente ocorre com o término do trabalho, sendo assim, é um instrumento muito importante para o auditor, no qual irá constar todos os subsídios do cliente relacionados à auditoria.

A seguir aborda-se a avaliação dos controles internos e sistemas de informação.

## 2.5 AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

Este subcapítulo apresenta a importância dos controles internos e do sistema de informação para o sucesso de uma ação de auditoria.

### 2.5.1 Controles internos

Para que a administração de uma organização possa alcançar os resultados vislumbrados, é de essencial seriedade à implantação de controles internos apropriados, destaca Crepaldi (2009). Segundo o autor controle interno seria o plano de organização e todos os processos e avaliações seguidas na empresa para salvaguardar seus ativos e averiguar a precisão e constância dos dados contábeis,

desenvolver a eficácia nas intervenções e instigar o seguimento dos artifícios administrativos prescritos.

Montar uma sistematização para o controle da auditoria pode ser considerado como instituir um princípio que funcione como sensor nas questões fundamentais do projeto, de maneira a consentir seu monitoramento, ajustar o que for acentuado e alcançar os desígnios da ação da auditoria. Segundo Sanvicente (2012), deve ser desenvolvido um procedimento que consinta não só identificar o que ocorre, mas também atuar sobre os acontecimentos ou fatos.

A carência de controles apropriados expõe a empresa a numerosos riscos, frequentes erros e desperdícios, Almeida (2007, p. 64), resalta que “A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação do seu cumprimento e por sua modificação, quando necessário”.

Os controles internos são um processo integrado e operado pela empresa, com o intuito de proporcionar mais segurança para as atividades administrativas e operacionais, para evitar desvios que possam acontecer no cumprimento das normas internas e evitar erros não intencionais. (LINS, 2011, p. 213).

O controle interno inclui o plano de organização e todos os procedimentos e avaliações, seguidos numa empresa para proteger seu ativo, examinar a exatidão e a constância de seus dados contábeis, desenvolver a eficiência operacional e gerar a obediência às diretrizes administrativas instituídas, destaca o autor. Para Lins (2011) o controle interno é um processo operado pelo Conselho de Administração, pela gerência e outra pessoa, esboçada para fornecer garantia razoável quanto a consequimento de finalidades nas seguintes divisões: confiabilidade de informações financeiras; salvaguarda de ativos; b) subordinação (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis; e c) eficácia e eficiência das operações.

Segundo Attie (2010) o controle interno envolve o plano de organização e o conjunto ordenado de métodos e medidas, seguidos pela empresa, para resguardar seu patrimônio, examinando a exatidão e a fidedignidade de seus documentos contábeis, promovendo a eficácia operacional e encorajando a união à política abalizada pela administração. O autor destaca que pela sua amplitude, o conceito de controle interno, para ser envolvido perfeitamente, deve ser analisado quanto ao sua legítima significação, ressaltando os vários fatores que compõem o conceito, descritos a seguir:

a) políticas - envolvem o conjunto de declarações de maneira administrativa a respeito dos desígnios da organização em afinidade a um determinado tema. É plausível a identificação de dois níveis de políticas, as globais, que afetam todo o procedimento da organização (políticas estratégicas) e políticas operacionais, que possuem uma menor faixa de influência.

b) objetivos - o estabelecimento de objetivos antecede sempre a escolha das metas e preferências, representação, implementação e conservação dos sistemas.

c) metas - são alvos característicos, quantificados, dentro de sistemas específicos e podem ainda ser chamados como metas operacionais, modelos operacionais, nível de atuação ou efeitos esperados.

d) plano de organização - é o jeito pelo qual se organiza um sistema. Concebe a significação de quem faz o que, e quem tem autoridade sobre quem na empresa.

e) métodos e medidas - situam os caminhos e os meios de conferição e análise para se chegar a um certo fim, ainda que não tenham sido preestabelecidos convencionalmente (cláusulas, normas, manuais de serviço, rotinas, etc.).

f) proteção do patrimônio - envolve a forma pela qual são salvaguardados e protegidos os bens e direitos da empresa.

g) precisão e fidedignidade dos dados contábeis - correspondem à adequada exatidão e observância aos elementos dispostos na contabilidade.

h) eficiência operacional - compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa.

Observa, também, Attie (2010) que a administração da empresa é responsável pela declaração do sistema de controle interno, pela averiguação de que está sendo adotado pelos empregados e por suas prováveis modificações no sentido de adaptá-lo às novas conjunturas e as principais razões para se deliberarem as atribuições, são as de assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados; detectar erros e irregularidades; apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

Para Galloro (2000), os controles internos, devem garantir que as intervenções sejam executadas de acordo com as autorizações gerais ou específicas da administração; que todas as operações sejam registradas

oportunamente, pelo valor adequado, nas contas apropriadas e no tempo contábil certo, de forma que a elaboração das demonstrações financeiras seja cometida dentro de discernimentos estáveis e que possa haver um domínio contábil dos ativos; a promoção aos ativos seja feita exclusivamente por pessoa autorizada pela administração, para minimização da ocorrência de fraudes, e no caso de ter alguma, haver a probabilidade de descoberta rápida e determinação de sua extensão; a checagem dos apontamentos de controle dos ativos com os ativos existentes aconteça com espaços aceitáveis para que sejam adotadas medidas saneadoras no caso de constatação de diferenças; a localização de falhas e desperdícios seja admissível, originando ao mesmo tempo a igualdade e a correção ao se armazenarem as operações; a ação e a motivação do grupo sejam estimuladas; e, - um controle eficiente sobre todos os jeitos vitais e estratégicos do contrato possa ser adquirido.

O ambiente de controle abrange os valores éticos da governança corporativa, que foram divididos em cinco componentes, descritos por Melo e Santos (2012, p. 116) como:

- a) Ambiente de controle – são funções de governança e administração corporativas no que se refere ao controle interno da entidade.
- b) O processo de avaliação de risco da entidade – é a forma de como a administração identifica os riscos a serem gerenciados.
- c) O sistema de informação – é um conjunto de informações do negócio da companhia que o auditor necessita compreender a forma como são originadas, registradas, processadas e reportadas pelo sistema de informação.
- d) Atividades de controle – são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as orientações da administração sejam executadas.
- e) Monitoramento de controle – é um processo para avaliar a efetividade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo.

Ressalta-se que os controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os sistemas, métodos e procedimentos relativos à salvaguarda dos bens, direitos e obrigações e a fidedignidade dos registros financeiros. E os controles administrativos, por sua vez, compreendem o plano de organização, os sistemas, métodos e procedimentos pela direção com a finalidade de contribuir para a eficiência e eficácia operacional e a obediência a diretrizes, políticas, normas e instruções da administração, conforme Teixeira (2006).

Embora empresa tenha um excelente sistema de controle interno, destaca Teixeira (2006) que podem existir algumas limitações. Deste modo, o auditor deve

efetuar alguns procedimentos para avaliar a matriz de desempenho do controle, a partir da qual é possível definir regiões de prioridade de melhoria dos controles em função do nível de tolerância do risco.

A seguir aborda-se o tema sistema de informação em uma ação de auditoria.

### **2.5.2 Sistema de informações**

De maneira geral, um programa de auditoria deve identificar presumíveis dificuldades na segurança da entidade, com apoio na legislação vigente, atividades e ligações da empresa de forma a propiciar a execução dos serviços acordados com entidade, dentro dos termos e de forma segura, instituindo a natureza, conveniência e alcance dos exames a serem efetuados em conjunto com os termos constantes na sua sugestão de serviços para a realização do trabalho, segundo Crepaldi (2009).

A auditoria de sistemas de informação tem como escopo averiguar a conformidade não apenas a dos jeitos contábeis da organização, mas sim do próprio ambiente informatizado, afiançando a retidão dos dados manejados pelo computador. Portanto, ela estabelece e mantém processos documentados para planejamento e emprego dos recursos computacionais da empresa, averiguando aspectos de segurança e qualidade. A ação da auditoria de sistemas ocorre com a declaração de métodos, finalidades de controle e metodologias a serem seguidos por todos aqueles que atuam ou são responsáveis por aparelhos de tecnologia e/ou sistemas dentro da organização, destaca Fonseca (2015).

Em função da ação de alterações aceleradas, especialmente no que diz respeito aos progressos da tecnologia conectada a era da informação, o bom sistema de informação será fator principal na tomada de decisão, por parte dos gestores empresariais. Um incremento gerencial eficaz e competente implica, em qualquer organização, a essência de base informacional para tomada de deliberação, de configuração ágil e segura. O sistema de informação gerencial fortalece o nível de desempenho das empresas, a geração de informações rápidas, precisas e principalmente úteis, bem como garante uma estruturação de gestão diferenciada, destaca Fonseca (2015).

Nessa acepção Lins (2011, p. 216) diz que “Os sistemas de processamento eletrônico de dados são atualmente uma ferramenta imprescindível na condução de

quaisquer tipos de negócio [...]”. Continua afirmando que “[...] a segurança e a confiabilidade dessas informações é um ponto fundamental para as empresas e, por conseguinte, para a auditoria”.

A utilização de um sistema de informação para o controle interno das operações desempenhadas dentro da sociedade empresária “Destinam-se a fornecer elementos confiáveis de apoio à tomada de decisão, auxiliando diretores, gerentes e funcionários na organização, possibilitando a análise de problemas, sua visualização e soluções.” (SILVA, 2007, p.18).

Rezende (2007, p. 35) diz que os sistemas de informação gerenciais “Contemplam o processamento de grupos de dados das operações e transações operacionais, transformando-os em informações para a gestão.” Destaca o autor que os sistemas podem manipular informações agrupadas, sintéticas, totais, percentuais, acumuladores e plurais. É impossível projetar um sistema de informação modelo capaz de ser utilizado como meio de comparação para apontar os pontos fortes e fracos de determinado sistema. Isso porque os sistemas de informação variam consideravelmente de uma empresa para outra.

“A comunicação deve ser empregada pelos indivíduos que apresentem aptidão e tempo necessário para entender seu sentido e tomar medidas corretivas, se indispensáveis”, segundo Crepaldi (2009, p.408). Contudo, um bom sistema não deve omitir as seguintes características:

- a) A informação deve ser suficientemente detalhada para emitir identificação das operações “fora de linha” ou possíveis problemas;
- b) Os relatórios devem conter informação relevante para os usuários;
- c) A forma de apresentação deve destacar a informação de maior importância;
- d) A informação deve ser distribuída conforme as responsabilidades atribuídas. (CREPALDI, 2009, p. 408).

Segundo a resolução CFC nº 785/95, os atributos que dão veracidade as informações emitidas pelo Contador, em especial aquelas contidas nas demonstrações financeiras, notadamente as previstas em legislação, deve revelar as informações suficientes sobre a entidade. Destacam-se os atributos que são indispensáveis nesse processo:

- a) Confiabilidade – é o atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base para tomada de decisões.
- b) Tempestividade – as informações contábeis devem chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil.
- c) Compreensibilidade – as informações devem ser expostas da forma mais compreensível possível ao usuário que de destine.
- d) Comparabilidade – possibilita ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo numa mesma entidade ou em diversas entidades, ou a situação desta num momento dado. (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2015).

No planejamento de auditoria, a avaliação do sistema de informação, junto com o controle interno, o nível de confiança das informações geradas pelos relatórios contábeis, que por sua vez vai determinar o volume de testes substantivos que serão executados nos trabalhos de campo. O emprego de um sistema de informação para o comando interno proporciona a geração das declarações contábeis com mais credibilidade para seus usuários internos e externos, além de prover relatórios que ajudam nas atividades operacionais exercidas no dia-a-dia da empresa, segundo Lins (2011). Ainda articula o ator, destacando que Lins que entre as situações que devem ser consideradas na avaliação dos Sistemas de informação em relação aos controles são:

- a) Segregação de funções deficiente, uniformidade das transações efetuadas,
- b) Possíveis erros/falhas no desenvolvimento, manutenção e execução do PED, comprometendo a consistência e a acuracidade das informações prestadas.
- c) Fidelidade e segurança física das informações
- d) Segurança lógica e confidencialidade das informações. (LINS, 2012, p. 217).

Devido a grande demanda de subsídios pelos gestores, existe quase uma obrigação de se utilizar sistemas de informações para gerenciar e filtrar os dados recebidos e transformá-los em informações úteis, com grande credibilidade e confiabilidade para a organização.

## 2.6 RELEVÂNCIA E RISCOS DE AUDITORIA

O desígnio de uma auditoria das demonstrações financeiras é a de admitir ao auditor independente promulgar uma apreciação a respeito das mesmas, ou seja, se estão, ou não, presentes em todos os aspectos relevantes, de acordo com a

totalidade das normas e práticas contábeis aplicáveis às circunstâncias, segundo Lins (2011).

Assim este subcapítulo aborda a importância das ações de relevância, materialidade e os riscos de auditoria.

### **2.6.1 Relevância**

A determinação e execução dos procedimentos de auditoria dependem da relevância das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria. Segundo definição de Lopes de Sá (2004), relevância seria a conveniência de um investimento sobre outro; proveito de uma disposição contábil sobre outra; superação de uma estimativa pelo outra; acuidade de um episódio patrimonial ou fato patrimonial que se sobressai com relação a outros.

O conceito de relevância diz respeito ao efeito e ou influencia que a omissão ou mesmo, apenas, a distorção que uma informação acarreta na decisão do usuário dessa informação dentro das demonstrações financeiras. Em linhas gerais, essas omissões/distorções são causadas em função de erros ou fraudes, de acordo com Lins (2011).

Para as Normas Brasileiras de Contabilidade e das suas respectivas interpretações técnicas, na NBC TA 315, o auditor deve aferir a relevância do método. Existe uma afinidade inversa entre risco de auditoria e o coeficiente estabelecido de relevância; quanto maior for o risco de auditoria, maior será o valor estabelecido como nível de relevância. Essa relação deve ser levada em conta ao se determinar a natureza, a época e a extensão dos métodos de auditoria. Segundo o que apresenta a NBC TA 315, em respeito ao assunto, a relevância depende da representatividade quantitativa ou qualitativa do componente ou da distorção em afinidade às demonstrações financeiras como um todo ou a informação sobre análise. Uma informação é proeminente se sua supressão ou distorção puder influenciar a decisão dos usuários dessa informação no conjunto das demonstrações financeiras. Omissões e distorções são causadas por erros ou fraudes, conforme definido na NBC TA 315 (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

Na fase de planejamento, o auditor deve constituir um grau de relevância oportuno para permitir a detecção de distorções proeminentes, sendo que tanto os

aspectos qualitativos como os quantitativos devem ser avaliados e documentados nos elementos de trabalho de auditoria. Melo e Santos (2012) articulam que os fatores relevantes para a avaliação do auditor ao definir se um controle, particularmente ou em combinação com outro são: materiais, importância do risco relacionado, tamanho da entidade, natureza do negócio da entidade, inclusive suas características de coordenação e característica, desigualdade e complexidade das operações da empresa, exigências legais e regulatórias aplicáveis; circunstâncias e o componente aplicável do controle interno, caráter e complexidade dos sistemas que fazem parte do controle interno da entidade, com inclusão o uso de organizações de serviços, se, e como, um controle específico, particularmente ou em ajuste com outros, impede ou detecta e corrige distorções relevantes.

Dessa forma, verifica-se que são muitos os fatores relevantes para a ação de auditoria. Ressalta-se que na seção A60 da NBC TA 315, segundo Melo e Santos (2012), decorre sobre a relação direta entre os objetivos da entidade e dos controles que foram implementados para fornecer segurança razoável a respeito do seu cumprimento. Além da dificuldade no caso de julgamento, a importância também está conectada ao risco de auditoria.

A relevância refere-se ao grau em que a informação tem uma relação clara e lógica para os critérios e objetivos da auditoria, também se refere à relação de evidência para a sua utilização. As informações utilizadas para provar ou refutar uma questão é relevante se ele tem um relacionamento sensato lógico para essa questão. A informação deve ser relevante para as necessidades de tomada de decisão do usuário. A informação é relevante se ajuda os usuários das demonstrações financeiras a prever as tendências futuras do negócio ou confirmar ou corrigir eventuais previsões passadas que fizeram segundo entendimento de Melo e Santos (2012).

O subcapítulo a seguir aborda a importância da materialidade nas ações de auditoria.

### **2.6.2 Materialidade**

Sob o *approach* da auditoria contábil, a importância de materialidade incide na amplitude de uma incorreção ou falha de informação contábil, cuja consequência, se

conhecido pelo usuário, possivelmente modificaria suas conclusões sobre a posição financeira e resultados das operações. Nas demonstrações financeiras materialidade pode ser definida como “O valor mínimo para qual a ocorrência de um erro não detectado pode vir causar distorções significativas”, afirma Lins (2011, p. 223).

Borges et al. (2008, p. 33) exemplifica articulando que:

O valor de materialidade, em especial, a forma de calculá-lo, não é algo ainda consensual. Todavia o seu cálculo considera, sempre, o tipo de atividade exercida pelo ente auditado. Deve ser observado que a base de cálculo de materialidade pode variar conforme a natureza da conta a ser auditada. Entre as possíveis bases de cálculo, o NAO indica as receitas brutas e o total do ativo — neste último caso o percentual a ser empregado deve ser reduzido pela metade. Cabe ressaltar que outras questões atinentes à materialidade devem ser consideradas, tais como a natureza do erro e o contexto em que ocorreu, com seus desdobramentos.

Freire (2007) afirma que a materialidade é um conceito atinente que comporta duas componentes – uma quantitativa e outra qualitativa. Segundo ao autor, que a materialidade é um conceito relativo, é pela ocorrência do mesmo ser o valor de um erro ou eliminação da informação financeira, seja em termos individuais ou agregados, que pode influenciar as deliberações dos prováveis utilizadores da informação financeira.

Em termos gerais, segundo Freire (2007) a materialidade para a auditoria define-se no ajuizamento profissional do auditor quanto à determinação da extensão do trabalho a ser executado, para a redução ao máximo do erro material, o qual poderá influenciar a apreciação dos usuários daqueles elementos, levando-os a tomar decisões equivocadas. Agrega-se então a materialidade à adequada finalidade básica da auditoria, a qual é a de prover aos usuários da contabilidade segurança e credibilidade no tangente à veracidade dos dados constantes nas demonstrações examinadas em um tempo hábil.

Portanto, materialidade refere-se ao significado de transações, saldos e os erros contidos nas demonstrações financeiras. Materialidade define o limiar ou ponto de corte após o qual informações financeiras tornam-se relevante para as necessidades de tomada de decisão dos usuários. As informações contidas nas demonstrações financeiras devem ser completas em todos os aspectos relevantes, a fim de lhes apresentar uma visão verdadeira e justa dos assuntos da entidade. A

materialidade é em relação ao tamanho e as circunstâncias particulares de cada empresa.

Após apresentar a relevância e a materialidade nas ações de auditoria, a seguir abordam-se os riscos de auditoria.

### **2.6.3 Risco de auditoria**

O risco de auditoria consiste na possibilidade de o auditor dar uma opinião imprópria sobre demonstrações financeiras significativamente incorretas. Em outras palavras, seria o caso de o auditor afirmar que as mesmas estão adequadamente representadas quando na verdade contêm falhas ou categorizações incorretas materiais/complacentes, de acordo com Lins (2011).

A NBC TA 315 o risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações financeiras significativamente incorretas. Na prática risco de auditoria é a probabilidade de o auditor dar uma apreciação errada sobre as demonstrações financeiras incorretas, ou seja, concordar com as demonstrações erradas, fornecendo um relatório sem ressalva, segundo o Portal de Contabilidade (2015).

Lins (2011) esclarece que conforme a NBC TA-315, o auditor deve buscar entender se a entidade tem processo para identificar riscos de negócio relevantes para os objetivos das demonstrações financeiras; estimar a significância dos riscos; avaliar a probabilidade de sua ocorrência; e decidir sobre ações em resposta a esses riscos. O autor ainda afirma que a análise dos riscos de auditoria deve considerar a relevância em dois níveis básicos: geral- considerando as demonstrações financeiras tomadas no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade; e específico – relativos o saldo das contas ou natureza e volume das transações.

Nesse sentido, o auditor deve avaliar o ambiente de controle da entidade, compreendendo, a função e o envolvimento dos administradores nas atividades da entidade; a estrutura organizacional e os métodos de administração adotados, especialmente quanto a limites de autoridade e responsabilidade; as políticas de pessoal e segregação de funções; a fixação, pela administração, de normas para

inventário, para conciliação de contas, preparação de demonstrações financeiras e demais informes adicionais; as implantações, modificações e acesso aos sistemas de informação computadorizada, bem como acesso a arquivos de dados e possibilidade de inclusão de dados; o sistema de aprovação e registro de dados; as limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ou administrativos, e as comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados. Conforme ainda a NBC TA-315, como parte da avaliação de riscos, o auditor deve determinar se qualquer um dos riscos identificados é, no seu julgamento, um risco significativo. Ao exercer esse julgamento, o auditor deve excluir os efeitos dos controles identificados ao risco (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

Ao exercer o julgamento quanto às quais riscos são significativos, de acordo com Lins (2011) e com instruções constantes no Portal Tributário (2015), o auditor deve considerar pelo menos os seguintes fatores: se o risco é um risco de fraude; se esta relacionada com desenvolvimentos significativos recentes, econômicos, contábeis ou de outro tipo, e que, portanto, exijam atenção específica; a complexidade das transações; se envolve transações significativas com partes relacionadas; o grau de subjetividade na mensuração das informações contábeis relacionadas ao risco, especialmente as mensurações que envolvam uma vasta gama de incerteza de mensuração; e se o risco envolve transações significativas que estejam fora do curso normal do negócio para a entidade ou que de outra forma pareçam não usual.

Segundo Gitman (2007, p.202), “O risco, em seu sentido fundamental, pode ser definido como a possibilidade de prejuízo financeiro. Mais formalmente, o termo risco é usado como incerteza, ao referir-se à variabilidade de retornos associada a um dado ativo.”.

Longo (2012) explica que o risco de autoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção. Por sua vez, os riscos distorção relevantes podem ocorrer no nível geral das demonstrações financeiras e no nível de afirmação, ou assertiva para classes de transações, saldos e divulgações. O risco no nível geral das demonstrações afeta as demonstrações de forma generalizada, como um todo, e pode afetar potencialmente muitas afirmações.

Os riscos no nível de afirmação possuem dois componentes (risco inerente e risco de controle), que são riscos da entidade e existem independentemente da

auditoria. O risco geral de auditoria pode ser classificado em três modalidades descritas a seguir:

a) risco inerente

É o risco que se origina da natureza própria da conta ou tipo de operação analisada; é aquele comum a qualquer atividade empresarial. Apresenta-se com ênfase na parte operacional. Conforme pode ser depreendida, a característica deste tipo de risco, quando referido às demonstrações financeiras, é a falta de controle interno específico para prevenir ou detectar o ato, segundo Lins (2011).

O risco inerente está conexo com a natureza das operações desenvolvidas, de evento de erros e ausências na gestão, que não sejam detectados e corrigidos pelos processos de controle interno, tornando assim os processos contábeis não confiáveis e com probabilidade de conter erros e até mesmo fraudes. O auditor deve levar em importância na avaliação do risco essencial a relevância de algum fato, pois dependendo da circunstância, a existência de um controle pode estabelecer fator que eleve o custo e que supere o benefício proporcional, segundo Longo (2012).

Finaliza Longo (2012) que o risco inerente deve ser analisado em cada situação específica, já que aquilo que em uma entidade representa um alto risco em outra pode ter um risco menor, independentemente do controle interno existente. Portanto, risco inerente é aquele que é coligado ao negócio e existe independente de qualquer atuação tomada para sua diminuição;

b) risco de controle

Risco de controle consiste na incapacidade do sistema de controle interno de evitar ou detectar oportunamente um erro importante. Refere-se à possibilidade de ocorrência de um erro material em um saldo ou conjunto de transações que não possa ser evitado pelos controles internos preventivos e ou detectados pelos controles internos diretivos do cliente auditado, segundo Lins (2011).

Constitui um risco unicamente ligado aos processos de controle interno, ao oposto do risco inerente que se refere mais à inexistência do que à ação dos controles internos. A avaliação dos riscos inerente e de controle pode ser realizada de acordo com a preferência do auditor não existindo assim regra para execução em separado ou mesmo integrada, já que os dois referem-se aos controles internos, segundo explica Longo (2012).

Longo (2012) diz que o risco de controle depende da eficácia dos controles planejados e implementados pela administração que estão em funcionamento para monitorar os riscos identificados que podem afetar as demonstrações financeiras. Os riscos de controle podem ser reduzidos, mas não são totalmente eliminados porque existem limitações inerentes ao funcionamento dos controles internos. Por melhor que eles sejam, eles estão sujeitos ao erro humano, ao conluio e podem ser burlados, portanto, algum risco sempre existe;

c) risco de detecção

É o risco de que erros importantes, individualmente ou em conjunto com as contas anuais, não sejam detectados pelas provas substantivas. No caso do risco de detecção, o ponto está na possibilidade de os procedimentos executados pela auditoria não serem capazes de detectar um erro material em um saldo ou conjunto de transações, segundo Lins (2011).

Deve-se ressaltar que quanto maior o risco de detecção, maior precisará ser a aplicação dos testes substantivos e que processos inadequados provocam maior risco de detecção. Pode-se caracterizar risco de detecção característico da auditoria, pelo fato de derivar em seu contexto por falhas feitas em função de métodos inadequados de auditoria, sistemas de testes ineficazes, auditores inaptos e com problemas de interpretação das decorrências dos testes executados. O risco de detecção se posiciona contrariamente ao risco inerente e ao risco de controle, portanto pode-se perceber que quanto maiores significarem os riscos de detecção, menores serão os riscos inerentes e de controle. Agora, no caso de menores riscos de detecção maiores serão os riscos inerentes e de controle, descreve Longo (2012).

Longo (2012) diz que uma vez entendido o que seja risco de distorção relevante, como ele surge e como ele é composto, analisa-se o risco de detecção. Este risco, ao contrário dos outros que estão relacionados com a entidade, está diretamente relacionada com a natureza, a época e a extensão dos procedimentos aplicados pelo auditor.

O auditor, entre as diversas alternativas existentes, pode selecionar e aplicar um procedimento não apropriado na circunstância específica. Ele pode selecionar um procedimento apropriado, aplicá-lo de forma errônea ou interpretar de forma errada o resultado conseguido na aplicação de procedimento de auditoria.

Fundamentalmente, o auditor deve definir e avaliar os riscos inerentes e de controle, e esquematizar processos de auditoria para o risco de detecção de tal forma que o risco geral de auditoria não extrapole o nível admissível, segundo o Portal de Auditoria (2015).

O subcapítulo a seguir apresenta a importância das respostas do auditor aos riscos avaliados.

## 2.7 RESPOSTAS DO AUDITOR AOS RISCOS AVALIADOS

De acordo com a NBC-TA-330 o auditor deve obter ênfase de auditoria adequada e aceitável pautada aos riscos avaliados de distorção relevante por intermédio do planejamento e da prática de respostas adequadas a esses riscos. Salienta-se que na prática, risco de auditoria é a probabilidade de o auditor dar um juízo errado sobre as demonstrações financeiras imperfeitas, ou seja, aquiescer com as demonstrações erradas, dando um relatório sem restrição (CFC, 2015).

A NBC TA 330 está ligada de forma direta a NBC TA 315, onde são discutidos aspectos relacionados com a identificação dos riscos de distorção relevantes por meio do entendimento da entidade e de seu ambiente, enquanto nesta norma são discutidos os aspectos relacionados com a resposta do auditor aos riscos identificados e avaliados, assevera Longo (2011).

Em uma ação de auditoria o auditor deve conseguir o maior coeficiente de certeza possível sobre a precisão das demonstrações para emitir a sua opinião, de tal forma a limitar o risco de auditoria ao seu menor nível. Como o auditor responde junto à sociedade pela sua opinião, ele deve no planejamento da auditoria realizar um estudo profundo sobre as possíveis áreas de risco de auditoria, a fim de que não emita uma opinião equivocada sobre o conjunto das demonstrações financeiras. Quando os erros não são significativos, e, portanto não anulam as demonstrações financeiras analisadas, o risco de ser o auditor responsabilizado por sua omissão é pequeno, contudo se o erro ou a fraude for de proporção maior, trazendo prejuízo para os beneficiados pela auditoria, poderá envolvê-lo em processo de responsabilização penal e civil, segundo o Portal de Auditoria (2015).

Nesse sentido de análises, Longo (2011, p. 177) explica que “[...] o auditor pode executar testes de controle antes ou no fim do período. Os testes substantivos

podem ser executados antes do fim do período, na data do balanço ou mesmo após a data das demonstrações.”.

O risco de auditoria pode ser considerado atinente, uma vez que ele se manifesta por intermédio de diversas formas e maneiras, dependendo das transações da empresa. Depois da identificação e a categorização dos riscos, ainda no planejamento da auditoria, é imprescindível medir a possibilidade da ocorrência e o impacto econômico-financeiro do risco nas demonstrações financeiras. Devido a essa situação, o auditor, em regra, direciona seus testes para as áreas de maior relevância nas demonstrações. Segundo explana Longo (2011, p. 178) destacando que “Como regra geral, quanto maior for o risco de distorção relevante, maior é a probabilidade de que os testes substantivos sejam realizados para a data das demonstrações ou o mais próximo possível dela.”.

Os requisitos desta norma compreendem os seguintes detalhes, segundo Longo (2012) e em instruções do Portal de Contabilidade (2015):

a) Respostas de caráter geral - As respostas gerais para tratar os riscos avaliados de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras podem incluir a ênfase para a equipe de auditoria a necessidade de manter o ceticismo profissional, designar pessoal mais experiente ou aqueles com habilidades especiais ou usar especialistas, fornecer mais supervisão, incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria a serem e executados, efetuar alterações gerais na natureza, época, ou extensão dos procedimentos de auditoria, como executar procedimentos substantivos no final do período ao invés de fazê-lo em data intermediária ou modificar a natureza dos procedimentos de auditoria para obter evidencia de auditoria mais persuasiva. Na essência, as respostas de caráter geral indicam a abordagem que o consultor utilizará (LONGO, 2012; PORTAL DE CONTABILIDADE, 2015);

b) respostas de caráter específico aos riscos avaliados de distorções relevantes no nível de afirmações - A natureza, a época e a extensão dos procedimentos são planejadas para atender os riscos de distorção relevante do nível das afirmações. Os procedimentos fornecem um claro relacionamento entre a avaliação de risco e os procedimentos de auditoria adotados em respostas ao risco, assim com da evidência persuasiva que possa necessária, quando mais significativo for o risco identificado, determinando a abordagem deve ser adotada nas respostas

de caráter específico. Isto é conseguido por meio do desenho de procedimentos específicos tais como: direcionar procedimentos específicos e adicionais de auditoria para cada um dos riscos avaliados; direcionar procedimentos para a conta, transação ou divulgação que possa ser afetada pelo risco identificado; iniciar com uma lista padrão de procedimentos de auditoria que vai sendo direcionada de forma específica por meio de adições, eliminações e detalhamentos de forma a desenhar um procedimento específico para o risco identificado para aquela situação. Assim, independentemente do tamanho da entidade, cujas demonstrações estão sendo examinado, o auditor deve sempre entender o controle interno (LONGO, 2012; PORTAL DE CONTABILIDADE, 2015);

c) Testes de controle - O auditor deve avaliar os controles para uma data específica ou ao longo do tempo no qual o auditor ambiciona acreditar nesses controles acima. Primeiramente, deve exercer o julgamento de quais controles devem ser selecionados para o teste. Os controles a serem testados podem ser distribuídos por classe de transações/processos ou por afirmações e devem cobrir tanto os controles preventivos como os detectivos. Os controles no nível da entidade propiciam a base apropriada para o funcionamento dos demais controles específicos no nível das transações, processos. Considerando que nem todos os controles e nem todos os processos são relevantes, o auditor deve identificar quais são estes processos e controles que podem impactar de forma significativa as demonstrações financeiras (LONGO, 2012; PORTAL DE CONTABILIDADE, 2015);

d) Rotação dos testes de controle e evidências obtida em períodos anteriores - Para determinar se é acertado usar evidência de auditoria da efetividade funcional dos controles alcançada em auditorias antecedentes e, caso afirmativo, a estabilidade do período de tempo que pode transcorrer antes de testar outra vez o controle. Se o auditor projeta usar a ênfase da auditoria anterior em deferência da efetividade operacional de controles específicos, o auditor deve constituir se esse realce de auditoria quanto ao evento ou não de alterações significativas nesse controle após a auditoria anterior (LONGO, 2012; PORTAL DE CONTABILIDADE, 2015);

e) Procedimentos substantivos - O auditor deve planejar e destacar processos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se fundamentam e rebatem aos riscos avaliados de distorção proeminente no nível de afirmações. Ao

planejar métodos adicionais de auditoria a serem realizados, o auditor deve: considerar as razões para a avaliação atribuída ao risco de distorção relevante no nível de afirmação para cada classe de transação, saldo de contas incluindo probabilidade de distorção relevante devido às características particulares da classe de transação saldo de contas ou divulgação relevantes; e se a avaliação de risco leva em consideração os controles relevantes exigido assim que o auditor obtenha evidência de auditoria para determinar se os controles estão operando eficazmente (isto é, o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos (LONGO, 2012; PORTAL DE CONTABILIDADE, 2015);

f) Avaliação da adequada apresentação das demonstrações financeiras e das divulgações - O auditor deve executar procedimentos de auditoria para avaliar se a apresentação das demonstrações financeiras como um todo, incluindo as respectivas divulgações, e validar se as mesmas estão de acordo com a estrutura de relatórios financeiros aplicável. Nessa avaliação, o auditor não pode assumir e antemão que uma fraude ou erro é um caso isolado. Ela deve ser analisada usando-se o necessário ceticismo profissional e o julgamento de cada situação para concluir se não seria o caso de se considerar uma ressalva ou abstenção de opinião, caso ele não se satisfaça quanto à suficiência e adequação dos procedimentos de auditoria (LONGO, 2012; PORTAL DE CONTABILIDADE, 2015);

g) Documentação - O auditor deve incluir no documento de auditoria as respostas gerais avaliados no nível das demonstrações financeiras, o relacionamento desses procedimentos com os riscos avaliados no nível de afirmação, e os resultados dos procedimentos de auditoria, incluindo as conclusões nos casos em que eles não estiverem concisos e claros. A forma e a extensão da documentação da auditoria é uma questão de julgamento profissional e depende da natureza, do porte e complexidade da entidade (LONGO, 2012; PORTAL DE CONTABILIDADE, 2015).

Para o auditor aferir um algum risco, segundo o Portal de Auditoria (2015), é necessário que ele tenha primeiramente que identifica-lo, assim ele poderá adotar critérios e procedimentos para dar seu relatório e até mesmo respondê-los para a empresa que esta sendo auditada. Depois de identificado determinado risco, o auditor utiliza de procedimentos para obter respostas de caráter específico para

cada risco avaliado. Tendo em vista que esse processo é importante e fundamental para que o auditor possa tomar suas decisões, e avaliá-las da melhor forma para assim obter as respostas aos riscos de distorção relevante em uma demonstração auditada.

Após apresentar o referencial teórico da pesquisa, a seguir descreve a importância da Matriz de Risco para a auditoria.

## 2.8 IMPORTÂNCIA DA MATRIZ DE RISCOS DE AUDITORIA

O planejamento é fundamental para expressar uma opinião em um trabalho de auditoria das demonstrações financeiras, que requer uma série de exigências legais, regulamentares, ou profissionais específicas do Brasil, não obstante, existem situações subjetivas que requerem interpretações para aplicação de procedimentos a fim de assegurar a sua opinião, de acordo com Crepaldi (2009).

Nesse contexto, o planejamento é realizado com base em conceitos de materialidade e riscos de auditoria em cada área, a fim de garantir que o auditor identifique e avalie os riscos de distorção relevantes nas demonstrações financeiras, por meio do entendimento da empresa, do seu ambiente e de seus controles.

A avaliação dos riscos é realizada através de uma Matriz de Riscos, que o Longo (2011) afirma que é fundamental para o estabelecimento da estratégia global para o trabalho, bem como para a elaboração do plano de auditoria para a execução dos trabalhos. Salienta ainda, que a estratégia global e o plano de auditoria não são processos estanques e isolados, sempre que ocorrer alguma mudança significativa é preciso contemplar na Matriz de Riscos a fim de monitorar os riscos envolvidos.

A palavra risco remete ao conceito de perigo, algo que admite a fragilização de alguma coisa, vulnerabilidade de algo por alguém ou de alguém. Em auditoria, risco pode ser associado a algo baseado em perdas, erros, fraudes, ineficiência, tudo aquilo que poderia afetar negativamente o objetivo de uma empresa. Segundo Bertolucci (2012), a Matriz de Riscos apresenta nos seus eixos escalas de probabilidade de ocorrência e impacto para um dado fator de risco (não existe alocação formal para as escalas entre horizontal e vertical). Na visão da auditoria, a Matriz de Riscos apresenta nos seus eixos: as áreas das demonstrações financeiras, como por exemplo: caixa e equivalentes de caixa, clientes e etc, e os

riscos de auditoria (inerente e controle), assim como os procedimentos de auditoria a fim de alcançar os objetivos de auditoria, para assegurar a opinião sobre o contexto das demonstrações financeiras.

Melo e Santos (2012, p.145) explicam que “O risco inerente é a possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes antes de conhecer-se a eficácia dos sistemas de controles”, bem como “O risco de controle é a possibilidade do saldo de uma conta (classe ou transação), saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante ou estar errado ou não ser detectado pelo sistema de controle interno da empresa”.

Sanvicente (2012), afirma que os objetivos de auditoria são afirmações em demonstrações financeiras sobre a avaliação, direitos e obrigações, totalidade, existência e ocorrência, apresentação e divulgação, valor correto, bem como corte e competência. Inclusive, o mesmo autor explica que cada objetivo de auditoria tem uma finalidade, onde: a “avaliação” objetiva o registro pelo valor apropriado de cada ativo, passivo e do patrimônio, os “direitos e obrigações” possuem ou controlam a titularidade de ativos e os passivos são legalmente devidos, a “totalidade” tem como finalidade assegurar que todos os ativos, passivos e resultados foram apropriados ou divulgados, a “existência e ocorrência” são os ativos, passivos e patrimônio dos acionistas que podem ser contabilizados, seja fisicamente, seja por meio de verificação do sistema contábil, a “apresentação e divulgação” consistem nos ativos, passivos e patrimônio dos acionistas são corretamente classificados nas demonstrações financeiras e descritos nas notas explicativas das demonstrações financeiras, já o “valor correto” é para ratificar que as receitas e despesas foram registradas pelo valor apropriado, assim como o “corte e competência” representam que as receitas e despesas foram registradas no período adequado.

Portanto, considerando o nível dos objetivos de auditoria são estabelecidos os procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorções relevantes a fim de subsidiar o objetivo precípua que é a emissão da sua opinião sobre o contexto das demonstrações financeiras de uma empresa.

De acordo com Longo (2011), foi elaborada uma tabela com os tipos de procedimentos de auditoria, de forma a exemplificar a aplicação nas áreas existentes nas demonstrações financeiras, a seguir demonstradas no quadro 3, abaixo.

Quadro 3 – Tipos de procedimentos de auditoria

Áreas, contas ou eventos das demonstrações financeiras	Inspeção	Observação	Conf. Ext.	Recálculo	Reexecução	Proc. Analít.	Indagação
Caixa	x					x	x
Bancos conta movimento	x		x			x	x
Equivalentes de caixa e Aplicações interfinanceiras de liquidez em lfs			x	x		x	x
Recebíveis (clientes, empréstimos em lfs e prêmios de seguros em seguradoras)			x			x	x
Duplicatas descontadas			x			x	x
Títulos e valores mobiliários e outras aplicações financeiras	x		x			x	x
Adiantamentos a fornecedores, empregados e outros	x		x			x	x
Tributos a compensar ou a restituir	x			x		x	x
Outras contas a receber	x		x			x	x
Estoques	x	x	x			x	x
Estoques em poder de terceiros	x	x	x			x	x
Despesas pré-pagas			x	x		x	x
Investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial				x		x	x
Outros investimentos	x		x			x	x
Valores a receber de partes relacionadas			x	x		x	x
Outros valores e bens não classificados no ativo circulante	x		x	x		x	x
Imobilizado						x	x
Adições	x						x
Baixas	x			x			x
Saldo acumulado, inclusive de obras em andamentos	x	x				x	x
Depreciações do período e acumuladas				x		x	x
Intangíveis						x	x
Adições	x						x
Baixas	x			x			x
Amortizações e testes de recuperabilidade				x		x	x
Empréstimos, financiamentos e títulos a pagar e respectivos encargos	x		x	x		x	x
Contas a pagar a fornecedores	x		x	x		x	x
Salários a pagar	x			x		x	x
Encargos e retenções a pagar	x			x		x	x
Provisões para 13º salário, férias e respectivos encargos	x			x		x	x
Depósitos a vista em bancos			x			x	x
Depósitos a prazo e poupança em lfs	x		x			x	x
Depósitos interfinanceiros em lfs	x		x			x	x
Captações no mercado aberto de lfs	x		x	x		x	x
Debêntures e outros títulos de dívida	x			x		x	x
Instrumentos financeiros passivos	x		x	x		x	x
Impostos a pagar, exceto imposto de renda e contribuição social	x			x		x	x
Provisão para impostos de renda e contribuição social	x			x		x	x
Imposto de renda e contribuição social diferidos, inclusive ativos	x			x		x	x
Outras despesas a pagar, inclusive outras provisões	x		x	x		x	x
Provisão para contingências trabalhistas	x		x	x		x	x
Provisão para contingências fiscais	x		x	x		x	x
Provisão para outras contingências	x		x	x		x	x
Provisões técnicas de seguradoras, previdência e capitalização			x			x	x
Receitas antecipadas	x		x	x		x	x
Outros passivos que envolvam estimativas	x		x	x	x	x	x
Capital social	x					x	x
Aumentos de capital	x					x	x
Reduções de capital	x					x	x
Reservas de capital	x			x		x	x
Lucros acumulados e reservas de lucros				x		x	x
Dividendos provisionados	x			x		x	x
Outras movimentações no patrimônio líquido	x			x		x	x
Receitas operacionais (de vendas, serv. de operações de créditos e de outras atividades)	x			x		x	x
Reduções da receita bruta	x			x		x	x
Devoluções e abatimentos	x			x		x	x
Tributos	x			x		x	x
Outras						x	x
Custos das vendas e dos serviços				x	x	x	x
Lucro bruto				x		x	x
Despesas operacionais						x	x
Salários e encargos	x			x	x	x	x
Comissões sobre vendas	x			x	x	x	x
Serviços de terceiros	x					x	x
Depreciações e amortizações				x		x	x
Provisões para encargos trabalhistas	x			x		x	x
Outras despesas departamentais	x			x		x	x
Provisão para imposto de renda e contribuição social	x			x		x	x
Lucro líquido						x	x

Fonte: Longo (2011)

É importante salientar que o cálculo da materialidade assim como os riscos de auditoria (inerente e/ou controle) não serão contemplados nesse trabalho, pois o objeto deste estudo abrange somente uma revisão bibliográfica, não tendo a pretensão de aprofundar através de um estudo de caso. No entanto, nos trabalhos de auditoria a materialidade é considerada para reduzir os procedimentos de auditoria, assim como a determinação dos riscos de auditoria são avaliados através do ambiente de controle das empresas, entre outros aspectos.

Dessa forma, a seguir, apresenta-se uma Matriz de Riscos, assim como um detalhamento de cada área visando o entendimento minucioso do seu contexto e importância nos trabalhos de auditoria sobre as demonstrações financeiras:

#### a ) Caixa e equivalentes de caixa

Segundo Iudícibus (2010), a área de caixa e equivalentes de caixa compreende o dinheiro em caixa e em bancos, bem como valores equivalentes que englobam os valores que podem ser convertidos, em curto prazo, em dinheiro, sem riscos. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 4 - Matriz área de caixa e equivalentes de caixa

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X		X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X	X	X	X	X	X		Teste de contagem de caixa - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o extrato bancário - <b>INSPEÇÃO</b>
X			X			X	Revisão das reconciliações bancárias - <b>INSPEÇÃO</b>
X	X	X	X	X	X	X	Circularização de saldos - <b>CONFIRMAÇÃO EXTERNA</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o extrato bancário - <b>INSPEÇÃO</b>
	X	X	X	X	X	X	Circularização de saldos - <b>CONFIRMAÇÃO EXTERNA</b>
							Recalcular os rendimentos - <b>RECÁLCULO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Caixa:** De acordo com o Guia de Auditoria PWC ([2010]), aplica-se um teste de contagem física do numerário existente que tem por finalidade assegurar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e garantir que as despesas e receitas estão registradas corretamente, assim como a adequada apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras. Ademais, aplica-se um teste de confronto do saldo com

o relatório de caixa a fim de verificar o valor, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados.

**Bancos conta movimento:** Com base no Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de análise das reconciliações bancárias que tem por objetivo assegurar o valor, a existência e o período do registro nas contas de resultados. Adicionalmente, aplica-se um procedimento de circularização de saldos para confirmar a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados.

**Equivalentes de caixa:** Segundo o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), o principal procedimento é a circularização de saldos junto às instituições financeiras que a empresa mantém relacionamento comercial, a fim de confirmar a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados. Também, é realizado um procedimento de recálculo que consiste na simulação dos rendimentos com base nas taxas e prazos acordados a fim de avaliar o valor, a totalidade e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados.

Adicionalmente, cabe ressaltar que todos os procedimentos de auditoria são combinados com a indagação e a revisão analítica que servem para ratificar ainda mais os demais procedimentos estabelecidos. Porém, Crepadi (2009) afirma que não é possível utilizar somente esses procedimentos isolados para obter uma segurança em uma determinada área.

## **b) Clientes**

A área de clientes representa, normalmente, um dos mais importantes ativos das empresas. Santos; Schmidt (2009) definem essa área como os valores a receber decorrentes de vendas a prazo de mercadorias e serviços a clientes, ou oriundos de outras transações. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 5 - Matriz área de clientes

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
	X	X	X	X	X	X	Circularização de saldos - <b>CONFIRMAÇÃO EXTERNA</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Clientes:** Com base no Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com o relatório de clientes a fim de verificar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Adicionalmente, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), estabelece ainda que, deve ser aplicado um procedimento de circularização de saldos junto aos clientes, a fim de confirmar a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados.

### c) Impostos a recuperar

Segundo Iudícibus (2010), a área de impostos a recuperar compreende a movimentação de compensação e o registro de impostos recuperáveis, bem como a atualização destes valores, quando aplicável. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 6 – Matriz área de impostos a recuperar

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
		X		X	X		Recalcular as bases a fim de assegurar o crédito - <b>RECÁLCULO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Impostos a recuperar:** Conforme o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), faz-se necessário um procedimento de confronto dos saldos com as respectivas apurações e as declarações acessórias com objetivo de averiguar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Ademais, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), determina a aplicação de um procedimento de recálculo das bases apuradas a fim de constatar a totalidade e a correta

apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

#### d) Outras contas a receber

Ludícibus (2010) entende que a área de outras contas a receber pode ser genericamente analisada como sendo composta pelos demais títulos, valores e outras contas a receber, normalmente não originadas do objeto principal da empresa. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 7 – Matriz área de outras contas a receber

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
	X	X	X	X	X	X	Circularização de saldos - <b>CONFIRMAÇÃO EXTERNA</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Outras contas a receber:** Com base no Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com o relatório auxiliar a fim de confirmar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Ademais, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), estabelece ainda que, deve ser aplicado um procedimento de circularização de saldos junto aos terceiros, a fim de confirmar a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados.

#### e) Estoques

Conforme Ludícibus (2010), a área de estoques é representada pelo conjunto de matérias-primas, produtos em fabricação, produtos prontos, material de aplicação e material de embalagem, nas indústrias, e pelas mercadorias nas empresas comerciais. O autor salienta ainda que, estão diretamente ligados às principais áreas de operação das empresas e envolvem problemas de administração, controle, contabilização e, principalmente, avaliação. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 8 – Matriz área de estoques

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
		X		X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X	X		X				Acompanhamento de inventário físico - <b>OBSERVAÇÃO</b>
	X	X	X	X	X	X	Circularização de saldos - <b>CONFIRMAÇÃO EXTERNA</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Estoques:** Conforme o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com o livro de inventário a fim de constatar a totalidade e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Ademais, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), estabelece ainda que, deve ser aplicado um procedimento de circularização de saldos junto aos terceiros, a fim de confirmar a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados. Além disso, de acordo com o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), é necessário um acompanhamento de um inventário físico com intuito de averiguar o valor, a propriedade e a existência física dos itens.

#### f) Despesas antecipadas

De acordo com Santos; Schmidt (2009), a área das despesas antecipadas representam pagamentos antecipados, cujos benefícios à empresa ocorrerão em momento posterior e normalmente representam uma parcela não muito significativa, em comparação com as demais áreas do balanço. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 9 – Matriz área das despesas antecipadas

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
	X	X	X	X	X	X	Circularização de saldos - <b>CONFIRMAÇÃO EXTERNA</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
		X		X	X		Recalcular as apropriações - <b>RECÁLCULO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Despesas antecipadas:** Segundo o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com o controle auxiliar a fim de verificar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação

nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Adicionalmente, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), estabelece ainda que, deve ser aplicado um procedimento de circularização de saldos junto às seguradoras, a fim de confirmar a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados. O Guia de Auditoria PWC ([2010?]) determina ainda a aplicação de um procedimento de recálculo com objetivo de confirmar o valor, a totalidade e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

### g) Investimentos

Segundo Santos e Schmidt (2009), a área de investimentos consiste nas participações e aplicações financeiras de caráter permanente, com objetivo de gerar rendimentos para a empresa de forma que esses bens e direitos não sejam destinados à manutenção das atividades normais da empresa. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 10 – Matriz área de investimentos

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X	X	Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
		X		X	X		Recalcular as participações - <b>RECÁLCULO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Investimentos:** Com base no Guia de Auditoria PWC ([2010?]), faz-se necessário um procedimento de confronto dos saldos com o controle auxiliar a fim de averiguar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Adicionalmente, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), determina a aplicação de um procedimento de recálculo das bases apuradas a fim de constatar a totalidade e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

## h) Valores a receber de partes relacionadas

De acordo com Iudícibus (2010), a área de valores a receber de partes relacionadas consiste basicamente nos valores a receber oriundos das transações que advenham de uma dependência de um terceiro pertencente à empresa. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 11 – Matriz área de valores a receber

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X	X	Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
	X	X	X	X	X	X	Circularização de saldos - <b>CONFIRMAÇÃO EXTERNA</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
		X		X	X		Recalcular as bases - <b>RECÁLCULO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Valores a receber de partes relacionadas:** Segundo o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com o controle auxiliar a fim de verificar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Além disso, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), estabelece que, deve ser aplicado um procedimento de circularização de saldos junto às partes relacionadas, a fim de confirmar a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados. Assim como, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), determina a aplicação de um procedimento de recálculo das bases apuradas a fim de constatar a totalidade e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

## i) Imobilizado

Conforme Santos e Schmidt (2009), a área de imobilizado consiste em todos os bens corpóreos, destinados ao funcionamento normal da empresa, assim como os direitos exercidos com essa finalidade. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 12 – Matriz área de imobilizado

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
		X		X	X		Recalcular as bases - <b>RECÁLCULO</b>
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X	X		X				Acompanhamento de inventário físico - <b>OBSERVAÇÃO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
		X		X	X		Recalcular as depreciações com base nas taxas - <b>RECÁLCULO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Adições:** Segundo o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com o controle auxiliar a fim de verificar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

**Baixas:** Conforme o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com o controle auxiliar a fim de verificar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Além disso, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), estabelece que faz-se necessário a aplicação de um procedimento de recálculo das baixas a fim de constatar a totalidade e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

**Obras em andamento:** Segundo o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com o controle auxiliar a fim de verificar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Adicionalmente, é necessário um acompanhamento de um inventário físico com intuito de averiguar o valor, a propriedade e a existência física dos itens.

**Depreciações:** Conforme o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), determina a aplicação de um procedimento de recálculo das depreciações apuradas a fim de constatar a totalidade e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

## j) Intangível

Segundo Santos e Schmidt (2009), a área do intangível é representada pelos bens incorpóreos destinados à manutenção da empresa, inclusive o fundo de comércio adquirido. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 13 – Matriz área do intangível

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
		X		X	X		Recalcular as bases - <b>RECÁLCULO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X		X		X	X		Calcular a depreciação dos ativos e teste de recuperabilidade - <b>RECÁLCULO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Adições:** De acordo com o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com o controle auxiliar a fim de verificar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

**Baixas:** Segundo o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com o controle auxiliar a fim de verificar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Além disso, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), estabelece que faz-se necessário a aplicação de um procedimento de recálculo das baixas a fim de constatar a totalidade e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

**Amortizações:** Com base no Guia de Auditoria PWC ([2010?]), determina a aplicação de um procedimento de recálculo das amortizações apuradas a fim de constatar a totalidade e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

## aa) Empréstimos e financiamentos

De acordo com Ludícibus (2010), a área de empréstimos e financiamentos consiste nas obrigações da empresa junto a instituições financeiras do país e do exterior. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 14 – Matriz da área de empréstimos e financiamentos

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o extrato bancário - <b>INSPEÇÃO</b>
	X	X	X	X	X	X	Circularização de saldos - <b>CONFIRMAÇÃO EXTERNA</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X				X	X	X	Recalcular os juros com base nas taxas dos contratos - <b>RECÁLCULO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Empréstimos e financiamentos:** Com base no Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com o controle auxiliar a fim de verificar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Adicionalmente, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), estabelece ainda que, deve ser aplicado um procedimento de circularização de saldos junto às instituições financeiras, a fim de confirmar a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados. Além disso, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), determina a aplicação de um procedimento de recálculo dos juros calculados a fim de constatar o valor e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados.

Contudo, é importante salientar que todos os procedimentos de auditoria são combinados com a indagação e a revisão analítica que servem para ratificar ainda mais os demais procedimentos estabelecidos.

## bb) Fornecedores

Segundo Ludícibus (2010), a área de fornecedores é representada pelas obrigações assumidas junto a terceiros. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 15 – Matriz área de fornecedores

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
	X	X	X	X	X	X	Circularização de saldos - <b>CONFIRMAÇÃO EXTERNA</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Fornecedores:** Segundo o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), faz-se necessário um procedimento de confronto dos saldos com o relatório de fornecedores a fim de averiguar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Além disso, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), estabelece que, deve ser aplicado um procedimento de circularização de saldos junto aos fornecedores, a fim de confirmar a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados.

### cc) Salários a pagar

Segundo Ribeiro (2013), a área de salários a pagar consiste basicamente em todos os proventos, deduzido dos descontos dos colaboradores da empresa. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 16 – Matriz área de salários

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X	X		Recalcular os salários - <b>RECÁLCULO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Salários a pagar:** Com base no Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com o relatório da folha de pagamentos a fim de verificar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Ademais, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), determina a aplicação de um procedimento de recálculo das bases salariais a fim de constatar o valor e a correta apresentação e divulgação nas

demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

#### dd) Encargos e retenções a pagar

De acordo com Ribeiro (2013), a área de encargos e retenções a pagar é representada pelos encargos e retenções incidentes sobre a folha de pagamentos. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 17 – Matriz área de encargos e retenções a pagar

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X				X	X	X	Recalcular as bases - <b>RECÁLCULO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Encargos e retenções a pagar:** segundo o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com as apurações e declarações acessórias a fim de verificar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Adicionalmente, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), determina a aplicação de um procedimento de recálculo das apurações a fim de constatar o valor e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados.

#### ee) Provisões para 13º salário, férias e respectivos encargos

Conforme Ribeiro (2013), a área de provisões para décimo terceiro salário, bem como para férias e os respectivos encargos é representada pela estimativa da folha de pagamentos em virtude do regime de competência. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 18 – Matriz área de provisões para décimo terceiro salário

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X				X	X		Recalcular as bases - <b>RECÁLCULO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Provisões para 13 salários, férias e os respectivos encargos:** Com base no Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com o relatório de clientes a fim de verificar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Adicionalmente, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), determina a aplicação de um procedimento de recálculo das apurações a fim de constatar o valor e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

#### ff) Impostos a pagar

Segundo Iudícibus (2010), a área de impostos a pagar consiste nos impostos pagos pela empresa na venda de mercadorias. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 19 – Matriz área de impostos a pagar

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
x	x	x	x	x	x		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
x				x			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
x				x			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
x				x	x		Recalcular as bases - <b>RECÁLCULO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Impostos a pagar:** Segundo o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), aplica-se um procedimento de confronto do saldo com as apurações e declarações acessórias a fim de verificar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Ademais, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), determina a aplicação de um procedimento de recálculo das apurações a fim de constatar o valor e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

#### gg) Outras contas a pagar

Conforme Iudícibus (2010), a área de outras contas a pagar é representada

pelas demais obrigações da empresa. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 20 – Matriz área de outras contas a pagar

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X				X	X		Recalcular as bases - <b>RECÁLCULO</b>
	X	X	X	X	X	X	Circularização de saldos - <b>CONFIRMAÇÃO EXTERNA</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Outras contas a pagar:** Conforme o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), faz-se necessário um procedimento de confronto dos saldos com o relatório auxiliar a fim de averiguar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Além disso, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), estabelece que, deve ser aplicado um procedimento de circularização de saldos junto aos terceiros, a fim de confirmar a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados.

#### hh) Provisão para contingências

De acordo com Iudícibus (2010), a área de provisão para contingências consiste nas nos passivos incertos sobre os prazos e valores que serão desembolsados. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 21 – Matriz área de provisão para contingências

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
	X	X	X		X	X	Circularização de saldos - <b>CONFIRMAÇÃO EXTERNA</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X				X	X		Recalcular as bases - <b>RECÁLCULO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Provisão para contingências:** Segundo o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), faz-se necessário um procedimento de confronto dos saldos com o relatório auxiliar a fim de averiguar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a

confirmação do valor nas contas de resultados. Ademais, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), estabelece que, deve ser aplicado um procedimento de circularização de saldos junto aos advogados, a fim de confirmar a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor e período nas contas de resultados. Além disso, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), determina a aplicação de um procedimento de recálculo da provisão a fim de constatar o valor e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

## ii) Capital social, reservas e outros resultados abrangentes

Segundo Ludícibus (2010), define que o capital social representa os valores recebidos pela empresa dos sócios, ou por ela gerados e que foram formalmente incorporados ao capital. A seguir, apresenta-se a Matriz de Risco e o seu detalhamento:

Quadro 22 - Matriz capital social, reservas e outros resultados abrangentes

Objetivos de auditoria							Procedimentos de Auditoria
AV	D&O	C	E/O	P/D	VC	CO	
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X	X	X	X	X	X		Confronto do saldo contábil com o controle auxiliar - <b>INSPEÇÃO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>
X				X	X		Recalcular as bases - <b>RECÁLCULO</b>
X				X			Revisão analítica dos saldos - <b>PROCEDIMENTO ANALÍTICO</b>
X				X			Indagar o responsável sobre as eventuais variações e deficiências - <b>INDAGAÇÃO</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados do Guia de Auditoria PWC ([2010?])

**Capital social e demais situações:** Conforme o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), faz-se necessário um procedimento de confronto dos saldos com o relatório auxiliar a fim de averiguar o valor, a propriedade, a totalidade, a existência e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados. Ademais, o Guia de Auditoria PWC ([2010?]), estabelece quando houver movimentação nas contas de reservas será necessário o procedimento de recálculo que tem por objetivo alcançar a mesma

base já calculada a fim de constatar o valor e a correta apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, assim como a confirmação do valor nas contas de resultados.

Após apresentar, embasado no Guia de Auditoria PWC ([2010?]), as áreas de uma Matriz de Riscos, a seguir apresenta-se a conclusão do estudo, que foi embasada em uma revisão bibliográfica sobre a importância da Matriz de Riscos no planejamento da auditoria.

## 4 CONCLUSÃO

A responsabilidade do auditor é gerida aos usuários em geral, atendidos pelas demonstrações financeiras propagadas. Desta forma, o auditor deve projetar os trabalhos como o objetivo de afiançar que todos os riscos foram identificados e que estes não são proeminentes na conjuntura das demonstrações financeiras, por conseguinte, não depreciando a tomada de decisões dos *stakeholders*.

Atualmente, para mitigar os riscos e para a execução de um trabalho mais diligente e unificado, o planejamento dos trabalhos do auditor é preparado de acordo com a Matriz de Riscos.

A Matriz de Riscos é fundamental para o estabelecimento da estratégia global para o trabalho, bem como para a elaboração do plano de auditoria. Salienta-se que a estratégia global e o plano de auditoria não são processos estanques e fechados, uma vez que sempre que advir alguma alteração expressiva é necessário observar na Matriz de Riscos a fim de monitorar os riscos abrangidos naquele processo. Já que a Matriz de Riscos exhibe nos seus eixos escalas de probabilidade de ocorrência e impacto para um dado fator de risco.

Na visão da auditoria, a Matriz apresenta nos seus eixos as áreas das demonstrações financeiras, como por exemplo: caixa e equivalentes de caixa, clientes e etc, e os riscos de auditoria (inerente e controle), assim como os procedimentos de auditoria a fim de alcançar os objetivos de auditoria, para certificar a opinião sobre o contexto das demonstrações financeiras, sendo todas as áreas apresentadas no capítulo três da pesquisa.

Portanto, considerando o nível dos objetivos de auditoria são estabelecidos os procedimentos de auditoria em revide aos riscos avaliados de distorções ressaltantes, a fim de dar subsídio a seu objetivo principal que é a emissão de sua apreciação sobre a situação das demonstrações financeiras de uma empresa.

Com isso, respondendo ao problema proposto, que era o de apresentar a importância da elaboração de uma Matriz de Riscos de auditoria, através de uma revisão bibliográfica, conclui-se que os resultados impetrados por interferência da Matriz de Risco são de suma importância no planejamento dos trabalhos de auditoria, que procuram sempre especificar os riscos, bem como a eficácia dos controles existentes, além de permitir aos auditores uma maior apreciação crítica de

cada área, com objetivo de assegurar a opinião de acordo com as normas e técnicas vigentes, e por consequência, contribuindo com a sociedade na validação das demonstrações financeiras.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 2007.

AMUI, André. **Auditoria interna, planejamento e aplicação**. 2014. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t12.htm>>. Acesso em: 12 jan. 2014.

ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança corporativa**: fundamentos, desenvolvimento e tendências. São Paulo: Atlas, 2006.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2010.

BANCO CENTRAL DO BRASIL-BACEN. **Base jurídica da estrutura organizacional e das competências do BCB**. 2015. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?LAIBASEJUR>> Acesso em: 4 ago. 2015.

BANCO CENTRAL DO BRASIL-BACEN. **Histórico**. 2015. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?SOBREBC>>. Acesso em: 4 ago. 2015.

BERTOLUCCI, Ricardo. **Matriz de risco**: uma ferramenta para avaliação de riscos. 2012. Disponível em: <[http://www.essenciasobreaforma.com.br/colunistas\\_base.php?id=85](http://www.essenciasobreaforma.com.br/colunistas_base.php?id=85)> Acesso em: 4 ago. 2015.

BICCA, Luiz. **Ceticismo e relativismo**. São Paulo: 7 letras, 2012.

BORGERTH, Vânia Maria da Costa. **SOX**: entendendo a Lei Sarbanes-Oxley: um caminho para a informação transparente. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

BORGES, Eduardo Frederico et al. **Manual de auditoria**: parte geral. Brasília, DF: TCDF, 2008.

BRITISH STANDARDS INSTITUTION-BSI. **BSI**. 2014. Disponível em: <<http://www.bsibrasil.com.br>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

COMISSAO DE VALORES IMOBILIARIOS-CVM. **Sobre a CVM**. 2014. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 12 jan. 2014.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade**: programa de fiscalização preventiva. 2015. Disponível em: <[http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_normas\\_auditorias\\_pericia.pdf](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_normas_auditorias_pericia.pdf)>. Acesso em: 4 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. **Normas brasileiras de contabilidade auditoria independente**: auditoria interna: perícia contábil. Cuiabá, MT, 2004.

\_\_\_\_\_. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**: auditoria e perícia. 3. ed. Brasília, 2008.

\_\_\_\_\_. **Normas brasileiras de contabilidade:** NBC TA estrutura conceitual: estrutura conceitual para trabalhos de assegução. Brasília, 2009. Aprovado pela Resolução n.1.202/09.

\_\_\_\_\_. **NBC-TA-330:** respostas do auditor aos riscos avaliados. 2015.

Disponível em: <

[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001214](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001214)>. Acesso em: 4 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. **Normas brasileiras de contabilidade.** 2015. Disponível em: <

[http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara\\_tecnica/normas\\_brasileiras\\_de\\_contabilidade/](http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/normas_brasileiras_de_contabilidade/)> Acesso em: 4 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. **O Conselho.** 2015. Disponível em: <

[http://www.portalcfc.org.br/o\\_conselho/](http://www.portalcfc.org.br/o_conselho/)>. Acesso em: 4 ago. 2015.

COSIF ELETRÔNICO PORTAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 300.** 2009.

Disponível em: <<http://cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=nbcta300ind>>. Acesso em: 4 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. **Normas brasileiras de contabilidade.** 2009. Disponível em:

<[cosif.com.br/mostra.asp](http://cosif.com.br/mostra.asp)>. Acesso em: 5 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. **Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis.**

2015. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>>.

Acesso em: 5 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º 836/99.** 1999. Disponível em: <

<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res836.htm>>. Acesso em: 4 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 785/95.** 2003. Disponível em: <

<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res960.htm>>. Acesso em: 4 ago. 2015.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **NBC P 2:** normas profissionais do perito. 1999. Disponível

em: < <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/p2.htm>>. Acesso em: 4 ago.

2015.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 315:** identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente. 2009.

Disponível em: <

[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1212\\_2009.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1212_2009.htm)>. Acesso em: 4 ago. 2015.

CREPALDI, Silvio A. **Auditoria contábil:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2009.

CRISTO, Célia Alves de. **A função ética e a responsabilidade social do auditor na análise das demonstrações contábeis.** 2005. Disponível em: <

<http://www.contabeis.com.br/artigos/34/a-funcao-etica-e-a-responsabilidade-social-do-auditor-na-analise-das-demonstracoes-contabeis/>>. Acesso em: 15 jan. 2014.

EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA-EMBRAPA. **Relatório de gestão:** Embrapa: ano base 2013. 2014. Disponível em: <

<https://www.embrapa.br/documents/10180/1549626/Relat%C3%B3rio+de+Gest%C3%A3o+da+Embrapa+2013/6fc6c3c4-be7c-4431-b233-ce26d0bd5da3>> Acesso em: 3 ago. 2015.

FERREIRA, Ricardo J. **Auditoria**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

FONSECA, Gabi. **Auditoria de sistemas de informação**. 2012. Disponível em: <<http://www.professionaisti.com.br/2012/04/auditoria-de-sistemas-de-informacao-conheca-mais-sobre-o-assunto/>>. Acesso em: 4 ago. 2015.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2010.

GALLORO & ASSOCIADOS AUDITORES. **Controle interno e contabilidade como elemento de controle**. In: COLEÇÃO Seminários CRC-SP / IBRACON: Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria. São Paulo: Atlas, 2000. p.59 – 72.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 1999.

GRAMLING, A. A.; RITTENBERG, L. E.; JOHNSTONE, K. M. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA-IBGC. **Guia de orientação para a implementação de portal de governança**. São Paulo : IBGC, 2008.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL-IBRACON. **Ibracon**. 2015. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=1>>. Acesso em: 4 ago. 2015.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIABRASIL. **Estrutura de práticas profissionais**. 2015. Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF.html>> Acesso em: 4 ago. 2015.

IUDÍCIBUS, S. et al. **Contabilidade introdutória**. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sergio de et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicada a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

KRAUSE, Gustavo Bernardo. **Literatura e ceticismo**. São Paulo: Annablume, 2005.

KURY, A.G.; ROSA, U. (Org.). **Minidicionário Gama Kury da língua portuguesa**. São Paulo: FTD, 2001.

LACOMBE, Francisco José Masset. **Recursos humanos**: princípios e tendências. São Paulo: Saraiva, 2009.

LINS, Luiz dos S. **Auditoria**: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa. São Paulo: Atlas, 2011.

LONGO, Claudio G. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. São Paulo: Atlas, 2011.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Perícia contábil**. São Paulo: Atlas, 2004.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. **Auditoria**: responsabilidade legal e ética. 2015. Disponível em: < <http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/auditoria-responsabilidade-etica.htm>>. Acesso em: 20 jan. 2014.

MELO, Moisés Moura de; SANTOS, Ivan Ramos dos. **Auditoria contábil**. São Paulo, 2012.

PEREZ JUNIOR, J.H. et al. **Auditoria das demonstrações contábeis**. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

PLANEJAMENTO. In: HOLANDA, Aurélio Buarque de. **Dicionário Aurélio**. 2015. Disponível em: < <http://www.dicionariodoaurelio.com/>>. Acesso em: 3 ago. 2015.

PORTAL DE AUDITORIA. **Manual de auditoria contábil**. 2015. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>>. Acesso em: 5 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. **O risco de auditoria**. 2015. Disponível em: < <http://www.portaldeauditoria.com.br/sobreauditoria/O-RISCO-DE-AUDITORIA.asp>>. Acesso em: 4 ago. 2015.

PRICE WATERHOUSE COOPERS-PWC. **Guia de auditoria**. [Londres, 2010?].

REZENDE, Denis Alcides. **Sistemas de informações organizacionais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade intermediária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

RISCO. In: DICIONÁRIO Priberam. 2015. Disponível em: < [www.priberam.pt/dlpo/downloads.aspx](http://www.priberam.pt/dlpo/downloads.aspx)>. Acesso em: 4 ago. 2015.

SANFELICE, Antonio. **Auditoria**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, Luciana de Almeida Araujo; LEMES, Sirlei. **A lei Sarbanes-Oxley**: uma tentativa de recuperar a credibilidade do mercado de capitais norte-americano. 2004. Disponível em: < [http://www.recallledger.com.br/arq\\_download/A%20Lei%20Sarbanes%20Oxley%20e%20a%20Credibilidade%20do%20Mercado.pdf](http://www.recallledger.com.br/arq_download/A%20Lei%20Sarbanes%20Oxley%20e%20a%20Credibilidade%20do%20Mercado.pdf)>. Acesso em: 04 mar. 2014.

SCATENA, Maria Inês. **Gestão empresarial**. Curitiba: Ibpex: 2011.

SCHILDER, Arnold. **Ceticismo profissional numa auditoria de demonstrações financeiras**. 2012. Disponível em:

<<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/56/Ceticismo.pdf>>. Acesso em: 22 jan. 2014.

SHLEIFER, A; VISHNY, R. **A survey of corporate governance**. Cambridge, MA: National Bureau of Economics Research, Apr. 1996. (Working paper, n. 5554).

SILVA, N. P. da. **Análise e estruturas de sistemas de informação**. São Paulo: Érica, 2007.

SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS-SUSEP. **Apresentação**. 2015. Disponível em: < <http://www.susep.gov.br/>>. Acesso em: 4 ago. 2015.

TEIXEIRA, Paulo Henrique. **Auditoria gerencial**. 2006. Curitiba: Maph, 2006. Disponível em: <<http://www.netlivraria.com.br/>>. Acesso em: 12 mar. 2014.

VÁZQUEZ, Adolfo Sanchez. **Ética**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1995.